

II. La Inmovilización de las Cuentas Bancarias y las Violaciones a los Derechos Humanos de los Contribuyentes Detectadas por la Prodecon

.....

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ha detectado que del general de quejas presentadas ante este Organismo, las relativas a inmovilización de cuentas bancarias se ha incrementando considerablemente, pues del total de las quejas recibidas en el período que corresponde del primero de septiembre de dos mil once al treinta de septiembre de 2012, el 15.1%¹⁵ corresponden a inmovilización de cuentas bancarias, explicable por la facilidad con que se pueden instrumentar tales medidas, en razón a la falta de claridad en su regulación y presumiblemente como una práctica que la autoridad fiscal está utilizando para lograr sus metas de recaudación.

De la tramitación de los procedimientos de queja instaurados en esta materia, la **Prodecon**, con base en las facultades conferidas por su Ley Orgánica, emitió hasta el treinta de septiembre de dos mil doce, **once recomendaciones públicas**¹⁶ a las autoridades fiscales, a efecto de evidenciar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de violaciones y afectaciones a los derechos de los contribuyentes que fueron detectados por esta Procuraduría, en torno a la forma y condiciones en que la autoridad fiscal realizó las inmovilizaciones de las cuentas bancarias. Medidas que, en la generalidad de los casos, impidieron a los contribuyentes continuar normalmente con la operación habitual de su giro, pues se obstaculizó el cumplimiento de sus restantes obligaciones fiscales, así como de las contractuales y laborales, lo que podría conllevar a la extinción de empresas, pérdida de empleos, que se inhibía la inversión productiva, y en algunos de los casos más graves la propia subsistencia del contribuyente.

.....

15. La Prodecon, recibió un total de 889 quejas, en el periodo comprendido del primero de septiembre de dos mil once al treinta de septiembre de dos mil doce. Véase *apéndice relativo a datos estadísticos sobre quejas en materia de embargos a cuentas bancarias*.

16. Se pueden consultar en: http://www.prodecon.gob.mx/recomendaciones/menu_recomendaciones.html.

En la experiencia de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la tramitación de quejas en materia de inmovilización a cuentas bancarias, se detectó que la autoridad fiscal en el ejercicio de esa facultad lleva a cabo prácticas que violan los derechos de los pagadores de impuestos, las que serán analizadas a continuación con base en las Recomendaciones emitidas por este *Ombudsman*.

A) Los contribuyentes no se enteran, ni siquiera con posterioridad a la medida, de qué autoridad la ordenó ni por qué causas.¹⁷

Esta Procuraduría detectó, en reiteradas ocasiones, que independientemente de la forma en que fue inmovilizada la cuenta del contribuyente, éste tiene conocimiento de la medida impuesta, **cuando tal circunstancia le es informada por su banco o cuando le es imposible disponer de sus fondos**. El hecho de que la autoridad no notifique al contribuyente de la inmovilización a sus cuentas constituye principalmente, una violación a los derechos de audiencia y debido proceso de los pagadores de impuestos garantizados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, la ley reglamentaria, es decir la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece en las fracciones IV y IX de su artículo 2º, el derecho que los pagadores de impuestos tienen de conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que se tengan condición de interesados, así como que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa; por lo que si el contribuyente no es enterado de la inmovilización de sus cuentas y por ende qué autoridad la ordenó, implica que se le deje en total inseguridad jurídica, pues se le limita su posibilidad de audiencia y defensa, además de que tal medida por sus consecuencias le resulta al contribuyente sumamente onerosa, al no poder disponer de sus recursos para hacer frente a sus obligaciones.

Al respecto, es de señalarse que la legislación fiscal, tal como se desprende de lo establecido en el apartado anterior, no es clara en disponer, salvo en el caso del embargo que se practica dentro del PAE, la obligación para dar garantía de audiencia previa al afectado, pues no se establece con claridad el hecho de que la autoridad deba notificar al contribuyente de la inmovilización de sus cuentas con posterioridad a la medida. Razón por la cual a continuación se analizará tal circunstancia, pero en torno a cada una de las formas en que la autoridad procede a inmovilizar las cuentas de los contribuyentes.

17. Recomendaciones 01/2012, 02/2012, 05/2012 y 04/2012 se pueden consultar en
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/recomendacion_1_2012_v2.pdf,
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf>,
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf

Para el caso del embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el hecho de que la autoridad no notifique la inmovilización de las cuentas, resulta contrario a lo establecido legalmente, pues el primer párrafo del artículo 156-Bis, remite al 155, fracción I del Código Fiscal de la Federación que dispone que “la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba tratar”, por tanto la propia disposición fiscal señala de manera expresa la obligación por parte de la autoridad de: **notificar, previamente a la orden que emita para cualquier inmovilización de cuentas, el inicio del PAE al contribuyente**, a efecto de requerirle el pago y otorgarle su garantía de audiencia, para que decida si procede al pago del crédito, o bien, señala bienes para garantizar su cobro, lo anterior siempre y cuando se trate de créditos fiscales exigibles que se encuentren controvertidos, es decir que aún no estén firmes.

De igual forma, en esta modalidad de embargo (embargo dentro del PAE), el referido artículo 156- Bis, establece expresamente que la autoridad fiscal que haya ordenado la inmovilización girará oficio a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, según proceda, quienes ordenarán o efectuarán la inmovilización y conservación de los depositados, en cuyo caso la autoridad fiscal, **está obligada a notificar al contribuyente de dicha inmovilización**, es decir, se establece con claridad la obligación que tiene la autoridad de **notificarle al contribuyente, aun cuando sea con posterioridad a la medida, la inmovilización de sus cuentas, justo para darle seguridad jurídica**.

Por lo tanto, en razón de lo señalado y de acuerdo con las disposiciones fiscales referidas, en tratándose de embargo dentro del PAE, la autoridad fiscal está constreñida a notificar al contribuyente dos situaciones en dos momentos diferentes, la primera, el inicio del PAE que deberá notificarle previamente a la inmovilización de cuentas, a efecto de brindarle su garantía de audiencia y, la segunda, la inmovilización de las cuentas posteriormente a la imposición de la medida, a efecto de dar seguridad y certeza jurídicas, así como la posibilidad de una debida defensa.

En ese contexto, si se otorgara la garantía de audiencia, el contribuyente tendría la opción y el derecho de señalar bienes, y proteger su actividad económica, con lo que se evitaría el embargo de la cuenta y posterior cobro a cargo de los recursos depositados, además de conocer la identidad de la autoridad que está llevando a cabo el acto de molestia. De igual forma si se notificara al contribuyente de la inmovilización de sus cuentas, posterior a la imposición de la medida, se le daría oportunidad de una debida defensa. En efecto, debe atenderse a que los recursos financieros de los contribuyentes son vitales para desempeñar sus actividades, por lo que las autoridades fiscales al omitir cumplir con los extremos legales a los que se ha hecho referencia, están dejando de observar los derechos fundamentales de los contribuyentes de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas, previstos

en los artículos 14 y 16 constitucionales, así como los relativos a las fracciones III, IV y IX del artículo 2º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, referentes a “... *conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte*”, “...*conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se trámiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados*”, y que “...*las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa*”, respectivamente.

Por otra parte, por lo que toca al **embargo como medio de cobro**, la autoridad fiscal se encuentra obligada a notificarle al contribuyente la inmovilización que ordenó sobre sus cuentas bancarias, pero con posterioridad a la medida. Esto es así porque el artículo 156-Ter, que establece el procedimiento mediante el cual, **tratándose de créditos fiscales firmes**, los fondos inmovilizados podrán ser transferidos a la Tesorería de la Federación, es consecuencia del diverso 156-Bis, que establece el procedimiento para previamente llevar a cabo la inmovilización de las cuentas; así como la obligación de la autoridad de notificar tal circunstancia al contribuyente, constituyéndose ambos dispositivos como el procedimiento sumario y alterno de cobro al PAE. Debe resaltarse que en este caso nos estamos refiriendo al segundo supuesto de procedencia de inmovilización de cuentas que establece el artículo 156-Bis, es decir, cuando se trate de créditos fiscales firmes.

Por lo que se refiere al **aseguramiento y embargo precautorios**, se ha detectado que la autoridad es omisa en notificar al contribuyente el aseguramiento de sus cuentas, incluso con posterioridad a la imposición de la medida. En efecto, si bien pudiera comprenderse que la naturaleza de la medida cautelar exige que no se produzca en este caso una notificación previa a la inmovilización, lo que sucede es que el contribuyente afectado simplemente se entera cuando trata de disponer de sus recursos, que sus cuentas están congeladas, pero sin que esto fuera acompañado de alguna notificación o aviso que se le entregara en ese momento, ya que en la mayoría de los casos la institución financiera involucrada ni siquiera le informa qué autoridad ordenó la medida, dejando en total estado de inseguridad jurídica al contribuyente, pues desconoce tanto la autoridad ordenadora, así como la causa legal de la medida.

Como en párrafos anteriores se mencionó, salvo en la modalidad de embargo dentro del PAE, la ley no establece con claridad la obligación de notificar con posterioridad la inmovilización de las cuentas al contribuyente; sin embargo del texto del artículo 40, fracción III, segundo párrafo, referente al aseguramiento como medida de apremio, se advierte que la autoridad fiscal: “...deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V...” del Código Fiscal de la Federación, es decir, lo dispuesto en los artículos 151 al 163, referentes al PAE, donde se encuentra contenido el 156-Bis, el cual, como se ha mencionado establece el procedimiento que la autoridad fiscal debe llevar a cabo para la inmovilización de las cuentas, así como su obligación de notificar tal circunstancia al contribuyente, una vez impuesta la medida.

Sin embargo para esta Procuraduría, la autoridad fiscal debería entender como una obligación ineludible, en cualquier caso de inmovilización de cuentas, notificar al contribuyente de la medida al menos con posterioridad a su imposición, siempre que no sea posible notificarlo previamente. Al no proceder así, se hace evidente que se produce un estado de indefensión y de inseguridad jurídica en perjuicio del afectado, quién desconoce la identidad de la autoridad y la causa legal que motivó el bloqueo de sus cuentas, resultando por consecuencia afectaciones a los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas; así como de la garantía de audiencia consagrados en los artículo 14 y 16¹⁸ constitucionales, además de los contenidos en el artículo 2º, fracciones III, IV y IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, antes señalados.

B) *Las autoridades no acatan las medidas cautelares emitidas por la autoridad jurisdiccional o judicial, en las que se ordena el desbloqueo inmediato de cuentas bancarias.*¹⁹

Resulta sumamente grave el incumplimiento por parte de las autoridades fiscales de las medidas cautelares dictadas por las autoridades judiciales o jurisdiccionales. En efecto, en diversas ocasiones la misma mala regulación de que adolece la medida (inmovilización de cuentas) provoca que el contribuyente tenga que acudir a medios de defensa, en los que busca desde luego obtener una medida suspensiva para poder disponer de los recursos de sus cuentas; así como en algunos casos obligar a la autoridad a aceptar una diversa forma de garantía del interés fiscal, que le resulte menos onerosa y perjudicial para la operación de su giro. Sin embargo la Procuraduría, ha conocido de casos en que la autoridad por diversos motivos ha sido omisa en sujetarse y acatar la medida suspensiva otorgada en favor del gobernado.

Si entendemos a las medidas cautelares establecidas en el contencioso administrativo, o bien a la suspensión regulada dentro del juicio de amparo, como las providencias que la ley establece para mantener la situación de hecho existente, y no dejar el proceso sin materia o causar un daño irreparable al actor²⁰, ya que, como lo dice Esperanza Molina Cristóbal²¹, dichas medidas surgen como un instrumento para impartir justicia provisional, pues

18. El texto del artículo 16 constitucional referido determina: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

19. Recomendación 01/2012 se puede consultar en:

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/recomendacion_1_2012_v2.pdf

20. La medida cautelar se encuentra regulada en el artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que establece: "Una vez iniciado el juicio contencioso administrativo, podrán decretarse todas las medidas cautelares necesarias para mantener la situación de hecho existente, que impidan que la resolución impugnada pueda dejar el litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público."

21. Molina Cristóbal, Esperanza, Las medidas cautelares en el contencioso administrativo federal mexicano, México, Asociación de Magistrados de Tribunales de lo Contencioso Administrativo de los Estados Unidos Mexicanos A. C., 2009, p.p 350 y 352,
<http://www.tribunalcontenciosooax.gob.mx/libros/descargas/meidascautelarias/10.pdf>.

son el medio que permite tener eficacia práctica una sentencia de fondo. Sin embargo, la función cautelar, de preservación de una situación jurídica, así como la tutelar, para salvaguardar los derechos fundamentales de los gobernados, exige el acatamiento irrestricto e inmediato de la medida suspensiva por parte de las autoridades, con el fin de evitar daños irreparables a la persona a favor de quien se otorgue.

En el caso de la inmovilización de cuentas, resulta especialmente grave que, las autoridades no acaten y cumplan de inmediato las medidas suspensivas, ordenando el desbloqueo de las cuentas, con lo que se contraviene la naturaleza propia de la medida cautelar y se generan daños irreparables al contribuyente, como lo es el que no pueda seguir operando, se le impida el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, contractuales y laborales, como lo son el pago de contribuciones, nóminas y demás obligaciones frente a terceros, lo que podría conllevar a la extinción del giro, pérdida de empleos, y en algunos de los casos más graves la propia subsistencia del contribuyente.

La experiencia de la **Prodecon**, en uno de los asuntos que derivó en la **Recomendación 01/2012** emitida en contra del Administrador Local de Recaudación y del Subadministrador Local Jurídico, ambos de Naucalpan, con sede en Tlalnepantla de Baz, Estado de México del Servicio de Administración Tributaria, fue la violación por parte de dichas autoridades de la medida cautelar dictada por una de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que decretaba: “[...] debe concederse la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, en términos de la fracción II, inciso a), del artículo 28, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, [...] la suspensión concedida es para el efecto de que las cosas se mantengan en el estado en que actualmente se encuentran y la autoridad, se abstenga de hacer efectivos los créditos determinados en aquella resolución y en caso de haberse intervenido las cuentas bancarias de la actora, cese dicha “intervención, a fin de que esta pueda cumplir con el pago de la nómina de sus trabajadores y no se causen por tanto daños de imposible reparación.” Como puede apreciarse la medida cautelar decretada era muy clara, para efecto de que la ejecutora ordenara el desbloqueo de la cuenta del contribuyente, a fin de no causar a éste daños de imposible reparación; sin embargo la autoridad no la acató ni cumplió, bajo el argumento de que en contra de la resolución interlocutoria que decretó la medida suspensiva interpuso recurso de reclamación, el que se encontraba *sub júdice*.

En tal caso, fue consideración de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en la Recomendación que emitió, que la medida cautelar otorgada surtió efectos y debió ser respetada desde el momento en que fue decretada a favor del contribuyente, puesto que la suspensión surte sus efectos de manera inmediata, quedando las autoridades fiscales cominadas a respetarla en todos sus términos mientras la misma se encuentre vigente, esto es, hasta en tanto la resolución que la determine no sea revocada por una posterior acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Admi-

nistrativo²². En otras palabras, sólo de declararse fundado el recurso de reclamación interpuesto en contra de la medida suspensiva pudiera la autoridad estar en aptitud de ordenar nuevamente el bloqueo de la cuenta bancaria del contribuyente.

La mala práctica administrativa en que incurrió la autoridad en este caso, al no acatar de inmediato la medida cautelar decretada por el órgano jurisdiccional implicó, sin duda, la violación de derechos fundamentales, como lo son, el de legalidad y el de acceso a la justicia, lo que además ocasionó daños y perjuicios al contribuyente, muchos de ellos de imposible reparación.

C) Las autoridades no justifican la imposición de la medida precautoria, sea porque no se actualizan los supuestos para su procedencia o bien, porque no se atiende a la naturaleza de la medida como un mecanismo de excepción.²³

Adicionalmente a las malas prácticas administrativas que se han comentado, esta Procuraduría ha detectado que la autoridad fiscal en el **aseguramiento y el embargo precautorios**²⁴ de las cuentas bancarias de los contribuyentes, no atiende a la naturaleza de tales medidas, visualizándolas más como una sanción o como medio de presión al contribuyente, que como un instrumento excepcional para casos extraordinarios, desvirtuando con ello la naturaleza de aquéllas. Pues, al contrario, deberían entenderse como medidas transitorias o provisionales con un propósito claramente determinado, por el carácter precautorio o de apremio que las caracteriza.

Así es, su imposición procede, según la ley, únicamente cuando el contribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir o eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; por lo que en el momento en que desaparezcan los motivos por los cuales se imponen, esto es que el contribuyente se someta a la potestad de la acción fis-

.....

22. R cfr. Tesis: VI-P-2aS-521: "SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.- CASO EN QUE SURTE TODOS SUS EFECTOS, SI EL INTERESADO ACREDITA HABER MANIFESTADO GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL ANTE LA AUTORIDAD EXACTORA Y ÉSTA NO CALIFICA SU PROCEDENCIA.- Los artículos 141 y 142, fracción I, del Código Fiscal de la Federación posibilitan a los causantes de un crédito fiscal, acudir ante la autoridad exactora a solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando garanticen el interés fiscal mediante alguna de las formas establecidas en el primero de los mencionados preceptos, y cumplan los requisitos que para cada una de esas formas establece el reglamento de dicho código. El artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que ante el ofrecimiento de la garantía del interés fiscal, cualquiera que fuese su naturaleza, la autoridad fiscal debe calificarla, en su caso aceptarla, y tramitarla. Ahora bien, si en el juicio contencioso administrativo el interesado en obtener la medida cautelar suspensiva a que se refiere el artículo 28, fracción VI, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, acredita que ofreció la garantía del interés fiscal ante la autoridad competente en los términos ordenados por el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, sin que la citada autoridad acredite haber dado cumplimiento al procedimiento establecido en el artículo 68 antes referido, la suspensión de la ejecución del acto impugnado surte todos sus efectos desde que el fallo que la concede es notificado a las partes. De pretender lo contrario se limitaría la efectividad de la medida cautelar suspensiva, atendiendo a causas que no resultan imputables al solicitante y sobre las cuales no tiene control alguno".(Énfasis añadido). No. Registro: 52,943; Precedente; Época: Sexta; Instancia: Segunda Sección; Fuente: R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 30. Junio 2010.; Página: 183.

23. Recomendaciones 05/2011, 02/2012 y 05/2012 se pueden consultar en:

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_05-2011_Version_Publica_v3.pdf,
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf>
[y http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf).

24. cfr. Véase lo dicho en el apartado B "Diversas formas de inmovilización de cuentas bancarias" del capítulo I "La inmovilización de las cuentas bancarias y el respeto de los derechos humanos de los contribuyentes" de este documento.

calizadora de la autoridad, las medidas de apremio necesaria e inmediatamente deben ser levantadas.

Como se ha referido, en el apartado correspondiente, el legislador consideró necesario facultar a la autoridad fiscal para practicar medidas de apremio como el **aseguramiento de bienes**, lo que únicamente encuentra justificación en tanto el contribuyente incurra en los supuestos establecidos en los artículos 40, fracción III y 145-A, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación, consistentes en que el contribuyente i) obstaculice, impida o se oponga físicamente al desarrollo de las facultades de fiscalización; ii) se ignore su domicilio o desaparezca; iii) exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o iv) se niegue a proporcionar su contabilidad; así como el **embargo precautorio**, cuando aquél se ubique en la hipótesis prevista por el artículo 145, segundo párrafo, esto es, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado, pero aún no exigible.

En este sentido el aseguramiento o embargo precautorios de cuentas bancarias debe ser precedido de la auténtica constatación de la efectiva actualización de los supuestos a que hacen referencia los artículos citados y, en todos los casos, la autoridad queda obligada a levantar acta circunstanciada en la que precise y motive de qué manera el contribuyente se ubicó en alguna de las hipótesis señaladas o, dicho en otras palabras, acreditar fehacientemente los hechos que sustentan la actualización de dicha hipótesis. Es decir, que acredite que el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó el ejercicio de las facultades fiscalizadoras o que se negó a proporcionar la contabilidad, lo que implica un elemento subjetivo (intención) y otro objetivo (actos físicos), para que procedan las medidas extraordinarias.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Primera Sala, en tesis aislada suscitada en febrero de 2010, determinó que tal extremo se justifica en tanto se levante “[...] *acta circunstanciada donde consten detalladamente los antecedentes y alcances de la determinación de la autoridad, de manera que no se deje en estado de incertidumbre al gobernado por la aplicación en su perjuicio de esta medida*”.²⁵

Además, la autoridad no debe perder de vista el objeto de tales medidas tendientes a conocer la situación fiscal de los sujetos obligados y garantizar que el contribuyente no pueda sustraer, alterar, cambiar o modificar los elementos de valoración y comprobación fiscal.

25. Tesis Aislada; 9a. Época; 1a. XXVI/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Febrero de 2010; Pág. 110. “ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA”.

Sin embargo, contrario a lo antes señalado, en tres de los casos en que la **Prodecon** emitió recomendaciones, la autoridad omitió acreditar la actualización de alguna de las hipótesis normativas establecidas en ley, además que los causantes ni siquiera se ubicaron en los supuestos establecidos en las normas jurídicas respectivas, lo que evidentemente fue afectatorio de sus derechos. Más aún porque se trató de créditos fiscales no exigibles y en algunos casos ni siquiera determinados, lo que implicó, que no podía actualizarse de esa forma la presunción de que se fueran a evadir. Además que los contribuyentes desconocían las causas por las que se aseguraron sus cuentas, lo que creó un estado de inseguridad jurídica a los gobernados.

En concreto, las autoridades fiscales implicadas en los casos recomendados, inmovilizaron indebidamente todas las cuentas bancarias de los contribuyentes quejosos, supuestamente ejerciendo la facultad prevista en el artículo 40, fracción III, pero sin acreditar que los pagadores de impuestos efectivamente se hubieran opuesto, obstaculizado o impedido el desarrollo de las facultades de fiscalización de las autoridades, lo que implicó una actuación violatoria a los derechos fundamentales de debido proceso, legalidad, certeza y seguridad jurídicas de los contribuyentes afectados.

Así pues, en dos de los casos, que son los contenidos en la **Recomendación 02/2012** emitida en contra del Subtesorero de Fiscalización y del Director de Revisiones Fiscales, ambos de la Tesorería del Distrito Federal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno de la Ciudad de México, así como en la **Recomendación 05/2012** emitida en contra del Administrador Local de Auditoría Fiscal del Sur del Distrito Federal, de los Subadministradores Locales de Auditoría Fiscal "5" y "7" y de la Visitadora adscrita a la Administración Local de Auditoría Fiscal del Sur del Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria, quienes aseguraron las cuentas de los contribuyentes, al considerar que éstos supuestamente desaparecieron de su domicilio fiscal, derivado de lo cual no pudieron notificarles el inicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, la Procuraduría pudo comprobar en ambos casos que con anterioridad a la emisión de la orden de visita domiciliaria, los contribuyentes habían presentado su aviso correspondiente de cambio de domicilio fiscal ante el Servicio de Administración Tributaria, por lo que los domicilios asentados en las órdenes de visita, en los que las autoridades pretendieron realizar las diligencias, no correspondían a los domicilios fiscales actualizados de los causantes, incluso ya no correspondían a la competencia territorial de las autoridades fiscalizadoras, por lo que tampoco estaban en aptitud de desplegar sus facultades de comprobación respecto de aquéllos.

Por lo tanto, las autoridades fiscales responsables, en los casos aludidos, actuaron de manera arbitraria, toda vez que ordenaron el aseguramiento precautorio de las cuentas bancarias de los contribuyentes, sin haber realizado una revisión exhaustiva para verificar que en efecto, la orden de visita girada cumplía con las formalidades que la propia legislación fiscal con-

templa²⁶; es decir; ni siquiera se cercioraron previamente de aspectos significativos como el domicilio de los contribuyentes y que además el mismo se encontrara dentro de su circunscripción territorial, siendo que los propios contribuyentes estuvieron localizables porque en todo tiempo sus domicilios fueron del conocimiento de las autoridades fiscales.

Es evidente, que en los casos señalados la Procuraduría conoció de graves violaciones a los derechos de los gobernados, dado que no se surtieron los supuestos de procedencia que señala el artículo 40 referido, pues los contribuyentes no desaparecieron de su domicilio, sino que lo establecieron en lugar distinto, para lo que cumplieron con su obligación de dar aviso oportuno a la autoridad fiscal.

En el tercer caso que se examina contenido en la Recomendación 05/2011 emitida al Administrador Local de Auditoría Fiscal de Saltillo, con sede en Saltillo, Coahuila del Servicio de Administración Tributaria, igualmente se ordenó la inmovilización, en forma indebida, de la totalidad de las cuentas existentes en las instituciones de crédito y casas de bolsa a nivel nacional a nombre del contribuyente, como resultado de la supuesta obstaculización al desarrollo de la visita domiciliaria que había iniciado, en virtud de que la autoridad acudió al domicilio del contribuyente a efecto de concluirla y levantar el acta final, y al no encontrarlo, procedió a la imposición de la medida de apremio.

En este caso, el hecho de que la autoridad no haya encontrado al quejoso en su domicilio al momento en que intentó notificar el cierre de la visita domiciliaria, a través del acta final correspondiente, no puede estimarse que constituya una acción física desplegada por el contribuyente con el propósito de obstaculizar el desarrollo de la facultad de comprobación de la autoridad, tal y como lo exige el supra citado artículo 40 del código tributario.

Tampoco debe perderse de vista que del precepto señalado se desprende claramente que las medidas de apremio sancionan una conducta física opositora que impida o sea obstáculo para el desarrollo de las facultades de las autoridades, no así una omisión de no encontrarse en su domicilio en determinado día y hora. Más aun, que en el caso que nos ocupa era ilógico, jurídica y materialmente, el que la autoridad sostuviera la obstaculización por parte del contribuyente en el desarrollo de la visita domiciliaria, cuando éste era sujeto de cuatro visitas domiciliarias, adicionales a aquélla de la que resultó el aseguramiento precautorio que el quejoso reclamó, siendo que en todas ellas, el contribuyente se sometió al procedimiento, permitiendo la práctica y desarrollo de cada una de las visitas y atendiendo los requerimientos que la autoridad fiscalizadora le formulaba.

26. Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación contemplan formalidades que deben observarse en la orden de visita.

De este modo, en el caso que se comenta, la autoridad también transgredió los derechos fundamentales de legalidad y debido proceso en contra del contribuyente, pues no observó lo dispuesto en el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, previo a que llevara a cabo la inmovilización de las cuentas bancarias del causante; ya que ante la no localización de los sujetos a visitas domiciliarias, al momento del cierre del acta final, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a dejar un citatorio para que el contribuyente se presente a una hora determinada del día siguiente, y en el caso de que no se presente, se levantará el acta final señalando de manera pormenorizada los actos realizados, con quien se encuentre en el lugar visitado, recabando las firmas de los comparecientes. De igual forma la autoridad desatendió lo dispuesto en la fracción V, del artículo mencionado, donde claramente se establece que cuando las autoridades se vean impedidas para continuar o concluir el ejercicio de sus facultades de fiscalización, aquéllas podrán levantar las actas correspondientes en las propias oficinas de las autoridades fiscales. En este sentido, al existir norma que regula expresamente el comportamiento que la autoridad debe seguir en determinados supuestos, como lo es en el caso en concreto, el que no hubiera localizado al contribuyente en su domicilio no le impedía concluir con el ejercicio de sus facultades de comprobación y **por lo tanto se encontraba jurídicamente imposibilitada para ordenar el aseguramiento precautorio de las cuentas del contribuyente.**

De esta manera, de acuerdo con las experiencias de esta Procuraduría en materia de aseguramiento precautorio de cuentas bancarias, se observó que las autoridades fiscales no actuaron con eficacia, ya que ni siquiera verificaron que las conductas de los contribuyentes actualizaran alguna de las hipótesis previstas en ley para que procediera la imposición de la medida y menos aún acreditaron que tales conductas se materializaran.

Aunado a ello también se ha advertido que el aseguramiento o embargo de las cuentas suele tratarse sobre todas las cuentas bancarias y en ocasiones sobre la totalidad de los depósitos, dejando a los contribuyentes sin recursos líquidos para atender compromisos básicos o necesidades elementales; en el entendido que las consecuencias de privar al pagador de impuestos de sus recursos monetarios son muchas y muy graves, como para suponer que la intención del legislador era la de permitir un uso indiscriminado de dicha atribución.

Al respecto, aun cuando la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis aislada XXII/2010²⁷, sostuvo la constitucionalidad del aseguramiento de bienes, previsto en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación por considerar la viabilidad de que la

.....

27. Tesis Aislada; 9a. Época; 1a. XXII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Febrero de 2010; Pág. 116. "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)".

autoridad cuente con facultades que le permitan el adecuado ejercicio de su tarea fiscalizadora, para garantizar que no se altere, cambie o modifique la contabilidad, en aras de que se pueda conocer la situación fiscal del contribuyente, o que éste no se oponga u obstaculice a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad, lo anterior siempre y cuando exista un adecuado ejercicio proporcional al daño que pretende evitarse; debe destacarse que en diversa tesis aislada, la XXV/2010, sustentada al resolver el mismo expediente, la propia Primera Sala matizó su criterio, lo que provoca que **el pronunciamiento sobre la constitucionalidad de la medida prevista en el citado artículo 145-A, sea muy específico, resaltando la necesidad de cuidar o atender a determinados extremos, a efecto de que la imposición de la medida esté justificada y no sea arbitraria o desproporcional.** En efecto la Corte observó la necesidad de que:

- La medida provisional no puede obstaculizar o impedir el funcionamiento de la negociación, sin perjuicio de las molestias que todo aseguramiento produce al lleverse a cabo. Inclusive, la Corte señaló que “[...] a pesar de estar asegurado un bien o una negociación pueden seguir siendo utilizados cuando sea posible”.²⁸
- La actuación de la autoridad fiscal, debe ceñirse al marco jurídico para que la afectación en la esfera jurídica de los gobernados esté justificada y no se considere arbitraria; por lo tanto; la autoridad a efecto de respetar el principio de seguridad jurídica como derecho fundamental del contribuyente, consagrado en el artículo 16 constitucional, debe fundar, motivar y acotar su actuación, aun cuando la norma le dé un cierto margen de decisión.²⁹
- La medida preventiva debe ser acorde con el principio de seguridad jurídica porque debe existir proporcionalidad y coherencia con el objeto que persigue, esto es garantizar que el contribuyente no se oponga u obstaculice a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de comprobación pueda comenzar aunque se desconozca el domicilio del contribuyente y a efecto de que comparezca; de esta manera la validez de la actuación de la autoridad sería proporcional al daño que pretende evitarse, “[...] pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del contribuyente”.

28. Tesis Aislada; 9a. Época; 1a. XXV/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Febrero de 2010; Pág. 116. “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. CUANDO SEA DECRETADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS DEBEN ACTUAR DENTRO DEL MARCO QUE CORRESPONDA A FIN DE QUE LA AFECTACIÓN A LA ESFERA JURÍDICA DEL GOBERNADO ESTÉ JUSTIFICADA”.

29. Idem.

sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal, sino simular un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales[...]"³⁰

En este orden de ideas, cabe señalar que por su parte la Segunda Sala de la Corte, sostuvo en su tesis jurisprudencial 11/2011, que el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación prevé un tipo de aseguramiento provisional para que el contribuyente, desde la imposición de la medida no destruya, altere o modifique su contabilidad, a efecto de que la autoridad conozca su situación fiscal, siendo ajeno a los propósitos de dicho precepto el garantizar adeudos fiscales determinados, "ya que dicho aseguramiento no recae, ni debe recaer, sobre la negociación o el resto de los bienes, tales como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque estos elementos mercantiles no son los idóneos para determinar la situación fiscal del contribuyente[...]"³¹ por lo que el aseguramiento, señaló la Segunda Sala, debería recaer en la contabilidad del gobernado y no así en otro tipo de bienes, ya que ello simularía un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, cuya práctica ha sido declarada inconstitucional por el Alto Tribunal.

Es muy importante tomar en cuenta que, con anterioridad a los criterios reseñados y que fueron adoptados por la Primera y Segunda Sala de la Corte, respecto al aseguramiento precautorio, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal ya había declarado inconstitucional la redacción del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el veintiocho de junio de dos mil seis, al considerar que la **traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente, sin que se hubiera determinado o cuantificado el crédito fiscal resultaba contraria al artículo 16 constitucional**, pues se creaba un estado de incertidumbre en aquél, al desconocer la justificación del aseguramiento para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado, sin que la finalidad de proteger el interés fiscal justificara dicha medida, en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del ese interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria.³²

30. Tesis Aislada; 9a. Época; 1a. XXII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Febrero de 2010; Pág. 116. "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGUARMENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)".

31. Tesis Jurisprudencial; 9a. Época; 2a. J. 11/2011, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXIII, Marzo de 2011; Pág. 503."ASEGUARMENTO DE LOS BIENES O LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE POR OBSTACULIZAR U OPONERSE AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN O POR NO SEÑALAR SU DOMICILIO. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA".

32. Tesis Jurisprudencial P/J. 17/95; 9a. Época; emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; II, Septiembre de 1995; Pág. 27."EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION".

La inconstitucionalidad del referido artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el veintiocho de junio de dos mil seis, dio lugar a su modificación y a la emisión del artículo 145-A del mencionado Código Fiscal, que contempla la figura del aseguramiento de bienes y sus alcances, con lo que se pretendió diferenciar a ésta última figura del embargo precautorio.

Es necesario resaltar, que tal y como lo sostuvo la Primera Sala, en su tesis aislada XII/2010,³³ la institución del aseguramiento de bienes es de naturaleza diversa al embargo precautorio en materia fiscal, aun y cuando ambas instituciones constituyen, para efectos prácticos, un aseguramiento o traba de bienes. Así, la diferencia entre ambas medidas se da porque el aseguramiento de bienes no busca garantizar el interés fiscal vinculado a un adeudo tributario o a su cobro, sino que es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, como es la efectividad de la actuación de la autoridad y cuya validez depende de su adecuado ejercicio que debe ser proporcional al daño que pretende evitarse, pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, mientras que el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria sin ser exigible.

Antes de finalizar con el presente apartado, conviene comentar, que los artículos 145 y 145-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establecen como requisito para el ejercicio de las facultades de la autoridad para el embargo precautorio y aseguramiento de bienes respectivamente, que en el primero de los casos “...exista **peligro inminente** de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento...” (del crédito fiscal determinado, pero no exigible), y en el segundo de los casos que “...después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista **riesgo inminente** de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.” Sin que dichos numerales delimiten o establezcan parámetros que definan lo que debe entenderse por **peligro inminente** o **riesgo inminente**, dejándolo al arbitrio de la autoridad y otorgándole un amplio margen de decisión para considerar cuando existe un peligro o riesgo inminente. Lo que hace que se conviertan en supuestos tan amplios que dan oportunidad a la autoridad para que discrecionalmente determine si la situación del contribuyente se ubica en dichas hipótesis, generándole con ello inseguridad jurídica, al ser la autoridad fiscal la que de manera unilateral pueda definir los alcances de tales supuestos, lo que no garantiza su correcto ejercicio.

33. Tesis Aislada; 9a. Época; 1a. XXII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, Febrero de 2010; Pág. 116. “EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCIÓN DIFERENTE DEL ASEGUARAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACIÓN DEL MODIFICADO ARTÍCULO 145 Y DEL VIGENTE ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)”.

En las mismas circunstancias, y como ya se ha mencionado, los artículos 40, primer párrafo y 145-A, fracción I, condicionan la facultad de la autoridad para llevar a cabo el aseguramiento precautorio de los bienes del contribuyente, al hecho de que éste último se **oponga, impida u obstaculice físicamente** el inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización de la autoridad fiscal, o no se pueda notificar su inicio por **haber desaparecido** o **por ignorarse su domicilio**, sin que en ellos se establezca claramente qué conductas desplegadas por el contribuyente se podrían entender como oposición u obstaculización y sin establecer la forma en que la autoridad debe acreditar tales circunstancias, lo que evidentemente deja un amplísimo margen de discrecionalidad que de igual forma provoca inseguridad jurídica en el contribuyente.

Se dice lo anterior, pues de acuerdo con los casos analizados, tal parece que la autoridad fiscal utiliza con gran flexibilidad los verbos “oponer”, “impedir” y “obstaculizar” obviando el adverbio de modo que los califica y que es el de: “físicamente”; lo que significa que debe existir una acción corpórea por parte del contribuyente que impida que las autoridades lleven a cabo sus facultades de fiscalización. Situación respecto de la cual se ha pronunciado la Segunda Sala del Alto Tribunal, en la aprobación de una reciente tesis aislada³⁴ donde analizó las definiciones de los vocablos “obstáculo” y “físico”, advirtiendo que cuando el artículo 40, fracción III, alude a la expresión “obstaculicen físicamente”, ésta debe entenderse como *“...un impedimento impuesto por el contribuyente a través de un medio corpóreo, que imposibilite a la autoridad fiscal llevar a cabo materialmente sus facultades de comprobación.”*

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el veintisiete de septiembre del dos mil doce resolvió la contradicción de tesis 291/2012 donde determinaron que la facultad de la autoridad fiscal de aplicar como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, a los contribuyentes que se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo de sus facultades de comprobación prevista en el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, pues consideraron que se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades.

34. Tesis Aislada; 2a. LXVII/2012; 10a. Época; emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; aprobada el 08 de agosto de 2012; pendiente de publicarse en IUS; fecha de envío para su publicación 13 de agosto de 2012. “FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN “OBSTACULICEN FÍSICAMENTE” PREVISTA EN EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2010”.

En la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁵, celebrada el jueves veintisiete de septiembre del dos mil doce, se advierte que uno de los motivos de constitucionalidad discutidos por los ministros, fue el relativo a la desproporcionalidad y falta de idoneidad de la medida de apremio prevista en el artículo 40, fracción III, ya que éste no fija límites materiales dentro de los cuales la autoridad debe ordenar el aseguramiento. Además señalaron que es evidente la inseguridad jurídica del gobernado en tanto que al no existir crédito fiscal exigible ni cantidad prevista en la ley a la que deba sujetarse el aseguramiento, se deja la imposición de la medida al arbitrio de la autoridad. Coincidieron que la medida puede ser efectiva, pero no la idónea para vencer la contumacia de quien impide el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, además que es excesiva respecto de las consecuencias patrimoniales, con independencia de que con la medida el contribuyente permita el ejercicio de las facultades de la autoridad.

Finalmente es de concluirse que la forma excesiva en que las autoridades fiscales ejercen la facultad de inmovilizar las cuentas de los contribuyentes, trae como consecuencia una afectación directa a los pagadores de impuestos, ocasionando con ello que sus actividades se paralicen, pues no tienen los medios financieros para llevar a cabo sus operaciones e inversiones necesarias, provocando el desempleo y estancamiento, mermando el desarrollo económico de las empresas y por ende interfiriendo en la actividad productiva del país y, en algunos casos hasta en la supervivencia del contribuyente y su familia. Por lo que, por la trascendencia que reviste la inmovilización de depósitos bancarios, la autoridad para proceder a la imposición de tales medidas está conminada a acreditar fehacientemente que el titular de las cuentas, se ubique en alguna de las hipótesis normativas de sustracción al ejercicio de la facultad fiscalizadora, además de demostrar que el contribuyente adoptó conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En los casos que ahora se revisan, no existió motivo para la procedencia de la orden de inmovilización de las cuentas bancarias de los contribuyentes y aun cuando las autoridades levantaron la medida, derivado de los procedimientos de queja instaurados, se ocasionaron a los contribuyentes diversos daños y perjuicios, como dejar de pagar proveedores, no amortizar sus créditos, generar intereses moratorios, no poder hacer frente a sus obligaciones contractuales, laborales y fiscales, aún y cuando los contribuyentes no cometieron ninguna conducta irregular.

En este sentido, es fundamental recomendar que la autoridad fiscal ejerza tales medidas con el más estricto cuidado sobre su correcta utilización, como último recurso y en el contexto del artículo 1º constitucional, enfatizando el cuidado que deben tener todas las autoridades

35. Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves veintisiete de septiembre del dos mil doce. http://200.38.163.175/PLENO/ver_taquigraficas/27092012PO.pdf

en la tutela y salvaguarda de los derechos humanos. Sin dejar de lado que dicho precepto manda que el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley, y en el caso de que las autoridades sean omisas en ello, quedan obligadas, en todo caso, a indemnizar al contribuyente por los daños y perjuicios que hubiera sufrido en virtud de la actuación irregular.

D) **Ante créditos fiscales que no son firmes, las autoridades inmovilizan cuentas bancarias sin previamente agotar el PAE.³⁶**

Se ha detectado que en ocasiones las autoridades fiscales ordenan la inmovilización de cuentas de los contribuyentes, a efecto de garantizar el cobro de créditos fiscales exigibles (no pagados ni garantizados), cuando los mismos se encuentran controvertidos en algún medio de defensa y por tanto no han adquirido firmeza, sin agotar previamente el PAE, lo anterior derivado de la errónea interpretación y aplicación que hacen del artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Del primer párrafo del mencionado artículo se corrobora que las facultades de la autoridad respecto de la inmovilización de depósitos bancarios opera en dos supuestos, el primero derivado del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (*embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución*), supuesto que analizaremos en el presente apartado y el segundo, como consecuencia de la existencia de créditos fiscales firmes (*embargo como medio de cobro*), el que será analizado en un posterior apartado.

En el supuesto que nos ocupa, referente a la facultad de la autoridad para inmovilizar cuentas, derivado del embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad primeramente debe asegurarse que se encuentra ante créditos fiscales que no hayan sido pagados o garantizados, es decir *que sean exigibles* y que los mismos *no se encuentren firmes*, pues justamente el fin de la medida, radica en garantizar el interés fiscal o dicho de otra forma asegurar que en su momento podrá hacerse efectivo el cobro de los créditos fiscales. De no producirse tales circunstancias no procede la inmovilización de cuentas con fundamento en el primer supuesto del artículo 156-Bis.

Antes de emitir la orden para dicha inmovilización, la autoridad fiscal debe agotar el procedimiento administrativo de ejecución, ya que el artículo 156-Bis al disponer que: "...la inmovilización que proceda como consecuencia del embargo de depósitos o seguros a que se

36. Recomendación 12/2012 se puede consultar en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_12-2012.pdf

refiere el artículo 155, fracción I del presente Código...”, condiciona la imposición de la medida a que previamente se actualice el supuesto del citado artículo 155, fracción I, en el cual se consagra el derecho que tiene el deudor de señalar los bienes respecto de los cuales se debe tratar el embargo. Con lo que es claro que previamente se debe iniciar el PAE que comienza con el mandamiento de ejecución, que atiende a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional³⁷, a través del cual de manera fundada y motivada se informa al contribuyente, que al haber transcurrido los plazos legales para el pago o garantía del crédito fiscal, se inicia su procedimiento de cobro, con el requerimiento de pago del adeudo y en su caso con el embargo de bienes suficientes a efecto de garantizar el interés fiscal, es decir la autoridad debe observar las formalidades de procedimiento que el ordenamiento fiscal de la materia prevé en su Título V, Capítulo III. Situación que guarda congruencia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal, al limitar la facultad de las autoridades fiscales a exigir el pago de créditos fiscales únicamente cuando no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 358/2011³⁸, interpretó que en tratándose de la inmovilización de cuentas a que se refiere el primer supuesto del artículo 156-Bis, que nos ocupa, es necesario que instaure el PAE al referir que: "...el legislador al establecer el contenido de los referidos artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, además de establecer las reglas para el caso específico relativo al embargo de depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que se encuentra comprendido dentro del procedimiento administrativo de ejecución, también introdujo una facultad para hacer efectivos los créditos fiscales firmes..."

Ahora bien, la mala práctica administrativa que se analiza en el presente apartado, fue evidenciada en la Recomendación 12/2012, emitida por esta Procuraduría al Administrador Local de Recaudación de Acapulco, con sede en Acapulco de Juárez, Guerrero, del Servicio de Administración Tributaria, toda vez que con fundamento en el artículo 156-Bis, de manera ilegal y arbitraria ordenó la inmovilización de los depósitos de la cuenta bancaria de la empresa quejosa, con motivo de unos créditos fiscales determinados a su cargo, siendo que la resolución a través de la cual se determinaron fue impugnada mediante el juicio contencioso administrativo y posteriormente se promovió amparo directo en contra de la sentencia que emitió la autoridad jurisdiccional, sin que ese juicio se hubiera resuelto a la fecha en que la autoridad inmovilizó la cuenta bancaria, es

37. El texto del artículo 16 constitucional referido determina: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

38. Contradicción de tesis 358/2011, 10a. Época; 2a. Sala; S.J.F. Entre las sustentadas por el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 19 de octubre de 2011.

decir, los créditos fiscales no eran firmes pues se encontraban *sub júdice*; a pesar de ello la autoridad procedió al bloqueo de una cuenta bancaria, sin haber notificado a la contribuyente el inicio del PAE, y sin haberle otorgado su garantía de audiencia, a efecto de que la afectada decidiera, entre el pago de los créditos o señalar bienes para garantizar su cobro, es decir la autoridad violó las formalidades esenciales del procedimiento.

De este modo, la autoridad con su actuación dejó de observar los dos requisitos establecidos por la norma legal para poder ejercer su facultad de inmovilizar cuentas, con fundamento en el primer supuesto del artículo 156-Bis, es decir, que los créditos fiscales que pretendía ejecutar fueran exigibles y no se encontraran impugnados en un medio de defensa pendiente de resolverse, así como iniciar el PAE, antes de ordenar la inmovilización de la cuenta. Aunado a ello, la autoridad que ordenó la inmovilización de las cuentas del contribuyente, le notificó esa afectación más de cuatro meses de haber impuesto la medida. Con tales actuaciones la autoridad evidentemente no respetó los derechos fundamentales de legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas de la contribuyente, consagrados en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Con su forma de proceder, la autoridad recomendada desconoció que la regla general en el PAE es la notificación por lo menos al momento del embargo, para dar oportunidad al contribuyente a designar bienes; sin que tenga relevancia que el artículo 155, fracción I, establezca en un primer rango de prelación los depósitos bancarios junto con el dinero y metales preciosos, pues el que la autoridad tenga facultad para embargar los bienes de mayor liquidez no la exime de respetar el derecho del contribuyente de designar el bien, o incluso proceder en ese momento al pago del adeudo fiscal. Razonar al contrario sería hacer nugatoria una formalidad de procedimiento que la ley establece para un acto tan trascendente como el embargo respecto de un crédito fiscal que se encuentra exigible y *sub iúdice*; más aún que el artículo 1º constitucional manda la interpretación mas amplia de todas las normas que establezcan derechos fundamentales, siendo el de debido proceso legal, uno de los más reconocidos, favoreciendo en todo tiempo a las personas.

Esta Procuraduría considera grave el hecho de que la autoridad proceda al embargo de cuentas sin iniciar el PAE y en consecuencia sin otorgarle al contribuyente su derecho de señalar los bienes susceptibles de ser embargados, pues al actuar así violenta en su perjuicio los derechos fundamentales de audiencia, defensa y debido proceso consagrados en el artículo 14³⁹ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

39. El texto del artículo 14 constitucional referido determina: "Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho".

los cuales medularmente consisten en otorgar a los gobernados la oportunidad de defenderse previamente a la emisión del acto privativo de la libertad, propiedad, **posesiones** o derechos, y por consiguiente su debido respeto obliga a las autoridades a observar las formalidades esenciales del procedimiento para garantizar una adecuada y oportuna defensa al gobernado. Lo anterior toda vez que la contribuyente no tendría la oportunidad de advertir los extremos gravosos de dicha medida, ni podría ejercer su derecho a señalar bienes, adicionalmente a que la autoridad podrá proceder en caso de que el crédito fiscal se vuelva firme al cobro automático que prevé el artículo 156-Ter del Código Fiscal de la Federación.

E) Ante créditos fiscales que no son firmes, las autoridades transfieren fondos de las cuentas inmovilizadas.⁴⁰

El hecho de que las autoridades fiscales transfieran recursos a la Tesorería de la Federación con cargo a las cuentas inmovilizadas de los contribuyentes, cuando se trata de créditos fiscales que no han adquirido firmeza (se encuentran impugnados en algún medio de defensa pendiente de resolverse), constituye una situación de especial gravedad y es contraria a lo dispuesto por los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación.

Como se mencionó en el apartado que antecede, del primer párrafo del artículo 156-Bis se desprende que la autoridad tiene facultades para inmovilizar depósitos bancarios en dos supuestos. En el presente inciso revisaremos el segundo de ellos, cuando la imposición de la medida procede como consecuencia de la existencia de créditos fiscales firmes (**embargo como medio de cobro**), lo que autoriza a la autoridad a que, una vez inmovilizados los depósitos bancarios, ordene su transferencia al Fisco Federal, a efecto de hacer efectivo el crédito fiscal, que no ha sido pagado, ni garantizado.

Para la procedencia de esta modalidad de inmovilización de cuentas y posterior transferencia de los recursos, la autoridad debe considerar dos aspectos de gran relevancia, el primero relativo a asegurarse que se encuentra ante **créditos fiscales firmes**, es decir, que ya no existe algún medio de defensa al alcance del contribuyente que pueda agotar en contra de la determinación del crédito fiscal, condición que de forma expresa prevé el artículo 156-Bis, en su penúltimo párrafo al disponer “*Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse al Fisco Federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el importe necesario para cubrirlo.*” El segundo aspecto y no menos relevante es el que la autoridad verifique que el crédito fiscal que pretende hacer efectivo con la transferencia de fondos **no se encuentre**

⁴⁰. Recomendación 11/2012 se puede consultar en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

garantizado, tal como lo establece el artículo 156-Ter, en su fracción IV, al disponer “*Si cuando el crédito fiscal quede firme, el interés fiscal no se encuentra garantizado la autoridad fiscal podrá proceder a la inmovilización de cuentas y a la transferencia de recursos...*” Por tanto, únicamente si se está ante créditos fiscales firmes no garantizados o garantizados parcialmente, es que la autoridad puede ejercer su facultad de hacerlos efectivos, mediante el procedimiento alterno y sumario establecido en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, es decir inmovilizar los depósitos bancarios y transferir los recursos al Fisco Federal.

Tal procedimiento sumarísimo y alterno de cobro para ese tipo de créditos, como lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 358/2011⁴¹, se rige por sus propias reglas contenidas en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, no así por las previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, lo que conduce a estimar que para ejercer la facultad de inmovilización destacada **es innecesario** que previamente se trabe embargo en los términos establecidos para el procedimiento administrativo de ejecución.⁴²

Por consiguiente, si se está ante créditos fiscales garantizados, de manera total o parcial, la inmovilización para el cobro que proceda para los garantizados parcialmente será tan sólo hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos. En ambos casos **una vez que los créditos adquieran firmeza**, la autoridad deberá observar las reglas dispuestas en las fracciones I, II y III, del artículo 156-Ter del código tributario para proceder en su caso a la transferencia de recursos al Fisco Federal. Dichas reglas consisten en lo siguiente:

- i.** Si el contribuyente no ofreció otra forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará la transferencia de los recursos hasta por el monto del crédito fiscal, o hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir el mismo.

- ii.** Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta a las establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 del Código Fiscal, es decir, en una forma distinta al dinero, carta de crédito, fianza u otra forma de garantía financiera

41. Contradicción de tesis 358/2011, 10a. Época; 2a. Sala; S.J.F. Entre las sustentadas por el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 19 de octubre de 2011.

42. Tesis Juríspudencial 2a./J. 20/2011; 10a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 4; Pág. 3064. “PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES FIRMES. SE RIGE EXCLUSIVAMENTE POR LAS REGLAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2010)”.

equivalente, la autoridad requerirá al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días. En caso de no efectuarlo, la autoridad podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder al embargo de cuentas, para la transferencia de los recursos respectivos, de optar por este último supuesto deberá liberar la garantía otorgada por el contribuyente.

iii. Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna de las formas establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 del supra citado Código (dinero, carta de crédito, fianza u otra forma de garantía financiera equivalente), la autoridad procederá a hacer efectiva la garantía.

En este orden de ideas, la única forma en la que la autoridad puede proceder a la inmovilización de cuentas bancarias de manera directa y a la consecuente transferencia de recursos, es cuando ya existe un crédito fiscal determinado, para lo cual tiene además que verificar, en primer lugar, que dicho crédito haya adquirido firmeza y, en segundo lugar, que no se encuentre garantizado, situación prevista en el artículo 156-Ter, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, esta Procuraduría emitió la Recomendación 11/2012 en contra del Administrador Local de Recaudación de Acapulco, con sede en Acapulco de Juárez, Guerrero, del Servicio de Administración Tributaria, quién de manera ilegal y arbitraria ordenó la inmovilización de la cuenta bancaria de una persona moral contribuyente, así como la transferencia de los fondos a la Tesorería de la Federación, con el objeto de hacer efectivo el pago de créditos fiscales que habían sido determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados estaban todavía *sub júdice*, es decir no habían adquirido firmeza.

Es así, porque los citados créditos habían sido impugnados mediante juicio contencioso administrativo federal, en el cuál se otorgó la suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado, de igual forma se había garantizado el interés fiscal previo a la interposición de la demanda de nulidad, a través del embargo en la vía administrativa en la modalidad de responsabilidad solidaria asumida por el representante legal; garantía que fue valorada y aceptada por la propia autoridad, lo que evidentemente le impedía efectuar cualquier acto tendiente a su cobro y por consiguiente embargar su cuenta, y menos aún solicitar la transferencia de los recursos para cubrir los créditos adeudados.

Lo anterior si se toma en cuenta que la exigibilidad de los créditos aún no se configuraba, toda vez que si bien es cierto la demanda de nulidad contra la resolución determinante de los créditos fiscales se tuvo por no presentada, no menos cierto es que la quejosa promovió amparo directo en contra de dicha determinación, el cual se encontraba pendiente de resolución al momento en que la autoridad recomendada llevó a cabo la ejecución de los créditos en cuestión. De igual forma a la fecha de emisión de la Recomendación, el

juicio de garantías ya había sido resuelto en el sentido de ordenar la admisión del juicio contencioso administrativo, por lo que los créditos fiscales determinados a la quejosa, se encontraban *sub judice*, es decir, no habían adquirido firmeza.

De este modo, pese a que la autoridad había aceptado la garantía ofrecida, procedió a notificarle a la quejosa el cobro de los créditos fiscales y ulteriormente ordenó el embargo y transferencia de los depósitos bancarios de la contribuyente a favor de la Tesorería de la Federación, sin que los créditos fueran exigibles y menos aún firmes.

Con lo anterior, se constató que la autoridad dejó de observar lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 156-Bis y la regla contenida en la fracción II del diverso 156-Ter, al haber ordenado la transferencia de los recursos al Fisco Federal; pues el primero de los artículos citados señala textualmente que únicamente podrán transferirse al fisco federal los fondos de la cuenta del contribuyente una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme y, el segundo de los artículos condiciona a la autoridad a que, si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta a las establecidas en las fracciones I y III del artículo 141 del Código Fiscal, como sucedió en el caso que nos ocupa, requiera al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal y sólo en el supuesto de no pagarla, la autoridad puede, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder al embargo de cuentas, procediendo a la transferencia de los recursos respectivos, supuestos que no se actualizaron en el caso materia de la Recomendación, ya que la autoridad inmovilizó y transfirió los depósitos de la cuenta de la contribuyente sin que los créditos relacionados estuvieran firmes, además de que se encontraban garantizados.

En el asunto que se analiza, al haber la autoridad no sólo inmovilizado la cuenta, sino además haber ordenado la transferencia de fondos, es evidente que ya no se limitó a un embargo, sino que procedió a hacer efectivos los créditos, no obstante, además de que ni tan siquiera observó las reglas que rigen el procedimiento sumario y alterno para el cobro, previstas en los artículos 156-Bis y 156-Ter, lo cierto es que éstos preceptos resultaban totalmente inaplicables ya que, como se ha dicho, los créditos fiscales se encontraban aún *sub júdice*. Ahora bien, en su actuar administrativo irregular, la autoridad únicamente pretendió basarse en el artículo 156-Bis, el cual de manera expresa señala que únicamente procederá la inmovilización de cuentas y transferencia de fondos, si el crédito fiscal se vuelve firme.

De igual forma, ya antes de que la autoridad procediera a la inmovilización y transferencia de fondos, había llevado a cabo actos tendientes al cobro de los propios créditos fiscales. Efectivamente, dichos créditos estaban garantizados mediante el embargo en la vía administrativa en la modalidad de responsabilidad solidaria asumida por el representante legal, garantía que había sido valorada y aceptada por la propia autoridad. Además con fecha posterior la autoridad notificó al contribuyente mandamiento de ejecución

y procedió a embargar la cuenta de la contribuyente, situación totalmente ilegal pues dejó de atender lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que establece la prohibición de ejecutar los actos administrativos en los que se encuentre garantizado el interés fiscal, así como la obligación de suspender su ejecución cuando se acredite la impugnación intentada contra el crédito fiscal y se haya ofrecido garantía.

En conclusión, la autoridad, por una lado, ejecutó los créditos fiscales al inmovilizar la cuenta bancaria de la contribuyente, no obstante que el interés fiscal se encontraba garantizado y, por otro lado, ordenó la transferencia de los fondos de la cuenta inmovilizada a favor de la Tesorería de la Federación, esto último a pesar de que los créditos fiscales no se encontraban firmes. Lo que evidencia la violación en perjuicio de la contribuyente de los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas tutelados por los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, ya que carecía de facultades y de fundamento legal para inmovilizar y retirar los recursos de la cuenta de la contribuyente, cuando los créditos determinados estaban debidamente garantizados y los mismos aún no estaban firmes.

Esta Procuraduría considera que la forma tan confusa en que las disposiciones legales regulan la inmovilización de cuentas bancarias, propicia que las autoridades de manera arbitraria y discrecional lleven a cabo, como se demuestra del análisis del caso planteado, la imposición de la medida, sin fundamentar adecuadamente sus actos, ya que los artículos 156-Bis y 156-Ter, no establecen de una manera clara y precisa los diversos supuestos en que procede la inmovilización de cuentas bancarias.

F) *Ante créditos fiscales garantizados, las autoridades inmovilizan cuentas bancarias y, desconocen el derecho de los contribuyentes para sustituir el embargo de cuentas con otra forma de garantía.*⁴³

La **Prodecon**, se ha enfrentado con la problemática de contribuyentes en donde las autoridades fiscales inmovilizan sus cuentas bancarias, no obstante que los créditos fiscales relacionados hayan sido garantizados; de igual forma esta Procuraduría ha conocido de quejas en donde las autoridades simplemente rechazan el ofrecimiento de otra forma de garantía para sustituir el embargo de cuentas dentro del PAE, aún y cuando dicha garantía, sea de las autorizadas por la legislación fiscal.

43. Recomendación 01/2011 y 03/2012 se pueden consultar en:
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/VERSION%20P%C3%A9RABILICA%20RECOMENDACI%C3%93N%2001-2011_v2.pdf
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2003-2012_v2.pdf

El que las autoridades ejerzan dichas malas prácticas, no solo evidencia el desconocimiento total de las disposiciones que regulan la garantía del interés fiscal, así como las relativas al procedimiento de ejecución de los actos administrativos, sino que además, resulta afectatorio de los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas de los contribuyentes, reconocidos constitucionalmente. Pues el sólo hecho de inmovilizar las cuentas, se constituye en un acto de molestia que le ocasiona al contribuyente un sinnúmero de problemas, empezando porque no puede ni siquiera disponer de sus propios recursos para hacer frente a sus obligaciones, lo que en consecuencia le genera daños y perjuicios, entre otras externalidades negativas que se han detallado en otros apartados. Aunado a que, de por si ya fue oneroso para el contribuyente, el haber constituido la garantía del interés fiscal, en un primer momento, para que las autoridades simplemente no la reconozcan y a pesar de la garantía ofrecida procedan a inmovilizar las cuentas o bien; no califiquen en términos de ley la garantía ofrecida en sustitución y mantengan inmovilizadas las cuentas, en lugar de aceptar la garantía o emitir el requerimiento correspondiente para que el contribuyente proceda a desahogarlo.

Con tales actuaciones, las autoridades dejan de proteger y garantizar como lo manda el artículo 1º de nuestra Carta Magna, los derechos fundamentales de los contribuyentes reconocidos constitucionalmente, además de los relacionados en los artículos 2º, fracción IX y 4º de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, donde expresamente se reconoce que: "...Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos..."

Al respecto y de acuerdo con la legislación fiscal vigente, una vez determinado un crédito fiscal y habiendo transcurrido el plazo legal⁴⁴ para que el contribuyente lo liquide o lo garantice, la autoridad a través del procedimiento administrativo de ejecución exigirá su pago, lo que encuentra sustento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Por su parte el primer párrafo del artículo 144 del mismo ordenamiento, establece tres reglas esenciales que la autoridad debe observar en tratándose de la ejecución de actos administrativos, las cuales consisten en lo siguiente:

- i.** No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.
- ii.** No se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social.

44. La regla general contemplada en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establece que, los créditos fiscales deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

iii. Se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, si a más tardar al vencimiento de los plazos señalados en el inciso que antecede, se acredita la impugnación que se hubiere intentado del acto administrativo y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales o; se notifique a la autoridad fiscal sentencia de concurso mercantil del contribuyente, siempre que se hubiese notificado previamente a la autoridad la presentación de la demanda correspondiente.

De lo anterior es claro, que las autoridades están impedidas para ejecutar créditos fiscales que se encuentren garantizados y que deben suspender el PAE si se garantiza el interés fiscal por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales. En este sentido el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala las formas en que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, siendo éstas: i) los depósitos en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes, ii) prenda o hipoteca, iii) fianza, iv) obligación solidaria asumida por tercero, v) embargo en la vía administrativa y, vi) títulos valor o cartera de créditos del contribuyente.

En el artículo mencionado, así como en el Reglamento del Código Fiscal se establecen los requisitos a los que debe sujetarse el contribuyente para el otorgamiento de la garantía que elija, de entre los cuales se destacan los relativos a que la garantía ofrecida debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen durante los siguientes doce meses al otorgamiento de la garantía y, el monto de ésta deberá actualizarse cada año en tanto esté suspendido el PAE, así como que, debe ser presentada ante la autoridad fiscal competente para cobrar coactivamente créditos fiscales. Al respecto, las autoridades deben ser cuidadosas en no rechazar la recepción de aquéllos escritos mediante los cuales se ofrezca la garantía del interés fiscal, que se presenten en sus oficinas, cuando dichas autoridades sean incompetentes para conocer de ellos, ya que en términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo⁴⁵ y de los ordenamientos homólogos en las diferentes entidades federativas, los deben remitir a la que sea competente, siempre que ambas autoridades pertenezcan a la misma administración, ya sea federal, estatal o municipal.

También, es importante mencionar que, si la autoridad inmovilizó cuentas bancarias derivado de la iniciación del PAE y a efecto garantizar el interés fiscal de créditos fiscales exigibles, en tanto éstos no queden firmes, el contribuyente podrá ofrecer otra forma de garantía de las contempladas en el artículo 141 del código tributario, en sustitución del

45. Véanse los artículos 42 y 43 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

embargo de las cuentas, como bien lo establece el último párrafo del artículo 156-Bis. Lo anterior ocurrirá una vez que la autoridad resuelva y notifique al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida o bien, le requiera requisitos adicionales.

Ahora bien, las autoridades fiscales contrario a lo establecido legalmente llevan a cabo malas prácticas administrativas, como las que se señalan en el presente apartado, derivado de las cuales algunos de los contribuyentes afectados han ocurrido en queja ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, siendo una de ellas la que motivó que la **Prodecon** emitiera su primer Recomendación, justamente en materia de inmovilización de cuentas bancarias, la 01/2011, en contra del Delegado Fiscal de Ecatepec, adscrito a la Dirección General de Recaudación de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México. En el caso en concreto la autoridad fiscal actuó de forma ilegal en transgresión de los derechos de la persona moral que acudió en queja ante esta Procuraduría, toda vez que le embargó los depósitos de todas sus cuentas bancarias, además de la negociación y uno de sus bienes inmuebles, con motivo del cobro coactivo de un crédito fiscal determinado, **no obstante que se encontraba garantizado el interés fiscal y que la contribuyente contaba con la suspensión definitiva** de la ejecución del acto administrativo.

A mayor detalle, la autoridad fiscal le determinó un crédito fiscal a la contribuyente, quién promovió juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de la resolución determinante, juicio en el que se le otorgó la suspensión provisional y posteriormente la definitiva del procedimiento administrativo de ejecución, respecto del crédito fiscal impugnado, condicionando la efectividad de la medida suspensiva, a que se constituyera la garantía del interés fiscal ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios previstos por las leyes fiscales.

A pesar de la suspensión con la que contaba la contribuyente, la autoridad emitió un mandamiento de ejecución, a efecto de iniciar con el cobro coactivo del crédito fiscal, para lo que llevó a cabo la correspondiente diligencia de requerimiento de pago y embargo, y toda vez que a juicio de la autoridad la contribuyente no señaló bienes suficientes para garantizar el interés fiscal trató embargo sobre los depósitos bancarios, la negociación y un bien inmueble de la contribuyente.

En virtud de lo anterior, la contribuyente solicitó la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución ofreciendo como medio de garantía una póliza de fianza por el monto del crédito fiscal y sus accesorios, forma de garantía prevista por el artículo 141, fracción III del Código Fiscal de la Federación, antes señalado. No obstante de haber garantizado el interés fiscal, la autoridad, ordenó a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores la inmovilización de los depósitos de todas las cuentas de inversión, a nombre de la contribuyente, con lo que evidentemente la autoridad no se ajustó a las normas de procedimiento esta-

blecidas para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, es decir, debió abstenerse de ejecutar el PAE mediante el embargo de cuentas bancarias, pues la contribuyente ya había garantizado el interés fiscal, con lo que además infringió en perjuicio de la quejosa la suspensión que le fue concedida por la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La autoridad argumentó que dicha suspensión únicamente se concedió por actualizarse los supuestos de procedencia más no así los de eficacia, pues la quejosa estaba obligada de conformidad con el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo a garantizar ante la autoridad exactora el crédito fiscal controvertido, situación que manifestó la autoridad, no aconteció, ya que no obraba en su poder la aludida póliza de fianza, en razón de que la contribuyente la presentó ante la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México y no ante la Delegación Fiscal de Ecatepec de esa misma Administración Pública Estatal, por lo que, se encontró imposibilitada para calificar la garantía ofrecida. Sin embargo en el procedimiento de queja instaurado, la contribuyente demostró que en fecha anterior a que la autoridad ordenara la inmovilización de sus cuentas exhibió la garantía del interés fiscal ante la Dirección General de Fiscalización y, posteriormente ante la Delegación Fiscal de Ecatepec, pese a ello la autoridad procedió a ordenar dicha medida.

En ese sentido, es necesario señalar que los escritos o promociones presentados por los gobernados en las oficinas de recepción de documentos, no pueden ser rechazados por aquéllas y, cuando dichas promociones o escritos sean presentados ante una autoridad administrativa incompetente, ésta última lo debe remitir de oficio a la que sea competente en el plazo de tres días, siempre que ambas autoridades pertenezcan a la misma administración pública, en este caso la del Estado de México, teniéndose como fecha de presentación la del recibo por la autoridad incompetente⁴⁶, situación que se actualizó en el caso que nos ocupa, por lo que independientemente de la autoridad ante la que se haya exhibido la garantía, al formar ambas autoridades parte de un mismo ente, esto es la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, se acreditó que la contribuyente cumplió en tiempo y forma con la exhibición de la garantía, ya que la exhibió en fecha previa a la orden de inmovilización de sus cuentas.

Por lo anterior, la contribuyente satisfizo los requisitos legales para que la suspensión del procedimiento coactivo surtiera sus efectos, tal como lo dispone el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, ya que, exhibió póliza de fianza a favor de

46. Artículos 120 y 121 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.

la autoridad ejecutora para garantizar el interés fiscal del crédito que le había sido determinado, por lo que no se justificó el que la autoridad argumentara el desconocimiento de dicha garantía.

En el caso que se analiza, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advirtió evidentes violaciones a lo establecido en los artículos 141 y 144 del Código Fiscal de la Federación, así como a la suspensión otorgada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues la autoridad se encontraba obligada a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, o en su caso resolver y notificar al contribuyente sobre la aceptación o rechazo de la garantía ofrecida. Consecuentemente, la conducta de la autoridad fiscal resultó lesiva de los derechos fundamentales de la contribuyente, al dejar de observar las garantías de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas.

En un segundo caso, en el que también se evidenció la mala práctica administrativa que nos ocupa, así como la transgresión a los derechos fundamentales de la persona moral contribuyente, es el contenido en la Recomendación 03/2012 emitida al Administrador Local de Rcaudación del Norte del Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria, quién sin observar los principios de legalidad, debido proceso, certeza y seguridad jurídicas, ordenó la inmovilización de las cuentas bancarias de la contribuyente con motivo de diversos créditos fiscales determinados a su cargo, aún y cuando previo a la orden de inmovilización se había ofrecido garantía del interés fiscal suficiente, consistente en el embargo en la vía administrativa de la negociación, a efecto de, suspender el PAE hasta en tanto se resolviera el juicio contencioso administrativo que la contribuyente había promovido en contra de los citados créditos. Sin embargo la garantía ofrecida fue declarada improcedente por la autoridad, bajo el argumento de que dicha figura de garantía únicamente procede cuando se cuenta con un convenio de pago en parcialidades del crédito fiscal determinado, lo que evidentemente es contrario a la ley y por consecuencia ocasionó a la contribuyente daños de difícil reparación y perjuicios, ya que, ante la inmovilización de sus cuentas se obstaculizó la realización de sus actividades preponderantes.

Se hace especial énfasis en que la autoridad declaró improcedente el ofrecimiento de garantía presentada por la contribuyente, al interpretar que el embargo en la vía administrativa contemplado en la fracción V, del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, puede únicamente llevarse a cabo sobre bienes, en virtud de que dicho precepto no incluye la negociación por lo que de hecho y derecho le corresponde, señaló además que, en términos de lo dispuesto en el artículo 151 del referido Código, el embargo de la negociación tiene por efecto el cobro de un crédito fiscal exigible, más no así fungir como garantía del interés fiscal, restringiendo la posibilidad de ofrecer como garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación, únicamente a beneficio de los contribuyentes que efectúen un convenio de pago en parcialidades de los créditos adeudados.

Ahora bien, esta Procuraduría consideró que la autoridad limitó de manera infundada el ofrecimiento de garantía suficiente por parte de la contribuyente, máxime que si ofreció el embargo en vía administrativa de la negociación, es indudable que ofreció el medio de garantía menos oneroso por sus condiciones; contraviniendo por tanto la autoridad el artículo 141, fracción V, que dispone como medio para garantizar el interés fiscal el embargo en la vía administrativa, sin condicionar su ofrecimiento a específicos o determinados bienes propiedad del contribuyente y, menos aún condiciona su procedencia a la existencia de un convenio de pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales adeudados.

Lo anterior se dice, ya que a juicio de este Organismo, de los argumentos referidos por la autoridad se advierte que ésta realizó una restrictiva interpretación de los dispositivos legales aplicables, pues se insiste que el Código Fiscal de la Federación contempla expresamente en su artículo 141 como forma de garantía el embargo en la vía administrativa sin condicionar su ofrecimiento a específicos o determinados bienes propiedad de la contribuyente, mucho menos a que su procedencia derive de la existencia de un convenio de pago diferido o en parcialidades, razones que hacen evidente la inexacta aplicación del derecho, la carente apreciación de los hechos y la ilegalidad manifiesta del rechazo de la garantía ofrecida por el contribuyente, lo que causó afectaciones en los derechos de la contribuyente, pues no existe una disposición expresa en ley que señale la prohibición de ofrecer como garantía del interés fiscal, el embargo en la vía administrativa de la negociación y por ende permita a las autoridades un rechazo debidamente fundado y motivado. Además que dejó de observar el mandato legal contenido en los artículos 2º fracción, IX y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que consagra el derecho de los contribuyentes a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, así como que las autoridades les faciliten en todo momento el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Así, la violación a consideración de esta Procuraduría es evidente, pues la autoridad limitó de manera infundada el ofrecimiento del embargo en la vía administrativa por parte de la contribuyente, máxime que si ésta última lo ofreció como medio de garantía, significa que ofreció todo lo que de hecho y por derecho le corresponde y era indudable que era el medio de garantía menos oneroso que por sus condiciones pudo ofrecer. En este sentido la autoridad tenía la obligación de facilitar a la contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, siendo lo correcto haber aceptado la garantía o en su caso prevenido a la contribuyente para que subsanara la ausencia de algún requisito legal y en consecuencia ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre las cuentas.

Por lo anterior, se concluye que, el hecho de que la autoridad responsable haya declarado improcedente el ofrecimiento del embargo en la vía administrativa como medio de garantía del interés fiscal, bajo los argumentos esgrimidos, transgredió en perjuicio de la contribuyente los derechos consagrados en los artículos 2º fracción, IX y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, antes citados, en suma al diverso 141 del Código

Fiscal de la Federación, que concede la facultad de ofrecer la garantía que a su interés y condiciones le sea más benéfica al pagador de impuestos. Lo anterior se ve reforzado con el contenido de la Jurisprudencia número V-J-2aS-37, de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa⁴⁷, dónde se aprecia que el propio Tribunal reconoce como forma de garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación, al establecer que: “...el embargo de la negociación de un contribuyente, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, se constituye como garantía del interés fiscal...” Al respecto, la autoridad, ante créditos fiscales garantizados debió suspender su ejecución, tal como lo dispone el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, máxime que los créditos fiscales relacionados se encontraban impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En efecto, las autoridades en las inmovilizaciones de cuentas bancarias que se analizaron no atendieron a la necesidad de que las contribuyentes debían contar con recursos suficientes para cubrir los requerimientos básicos de los individuos involucrados en el objetivo de las empresas, como son los sueldos de los trabajadores, así como para que cubrieran sus compromisos empresariales, sea que se trate del pago a proveedores o a otros acreedores, situación que les generó la imposibilidad material para operar su giro y afectó la generación de los ingresos indispensables para cumplir con sus obligaciones, incluso las fiscales.

De esta manera, y tomando en cuenta que el embargo en las cuentas bancarias de cualquier contribuyente representa una afectación indudable e incluso de imposible reparación, atento al principio pro persona, es un deber de las autoridades el ejercer dicha medida al haber agotado otros medios, como pudiera ser el reconocer y aceptar otras formas de garantía del interés fiscal previstos en ley, ya que sólo de esta forma se podría acreditar que se efectuó la interpretación extensiva y más favorable para los gobernados. En el entendido que el agotamiento de la fuente productiva y de trabajo, debe considerarse como la última solución posible para satisfacer créditos provenientes de obligaciones fiscales, máxime como cuando en los casos analizados los créditos fiscales relacionados no eran exigibles ni tampoco firmes pues se encontraban *sub júdice* por haber sido impugnados en tiempo.

En consecuencia, resulta de suma importancia para lograr una efectiva tutela de los derechos humanos de los contribuyentes, que las autoridades no privilegien razones secundarias o letristas como las que fueron analizadas para determinar su actuar, sino que pro-
cu-

47. Jurisprudencia V-J-2aS-37; Segunda Sección de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; R.T.F.J.F.A., Quinta Época, Año VII, No. 84, Diciembre 2007, p. 16. “LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES SUFFICIENTE PARA ESTIMAR QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO PARA EFECTOS DE SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO”.

ren al aplicar las normas legales la protección mas amplia de los derechos fundamentales de los gobernados; pues las normas son creadas para garantizar el respeto de los derechos que son inherentes a las personas, y no para restringirlos de alguna forma.

G) Ante créditos fiscales prescritos, las autoridades ordenan la inmovilización de cuentas bancarias y transferencia de fondos para hacerlos efectivos.⁴⁸

El hecho de que las autoridades para hacer efectivos créditos fiscales, ordenen la inmovilización de cuentas y transferencia de recursos al Fisco Federal, **no obstante que los créditos relacionados se encuentren prescritos**, constituye una situación de especial gravedad, pues además de ser contrario a lo establecido legalmente, deja en evidencia el exceso y arbitrariedad en el ejercicio de sus atribuciones, transgrediendo con su actuación los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, reconocidos constitucionalmente, además de los consagrados en los artículos 2º, fracción IX y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en el sentido que las actuaciones de las autoridades fiscales se deben llevar a cabo en la forma en que le resulte menos onerosa al pagador de impuestos.

Al respecto debe tomarse en cuenta que por disposición de ley, los créditos fiscales están sujetos a la figura de “**prescripción**”, entendiendo a ésta como un medio para liberarse de obligaciones por el mero transcurso del tiempo. De esta forma, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que: “*El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.*”, es decir, si el crédito fiscal no se paga en cinco años contados a partir de que pueda ser legalmente exigido, el contribuyente se libera de la obligación de pagarla. En términos de los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, se entiende de que el crédito fiscal es legalmente exigible a partir del día siguiente al en que hayan transcurrido los cuarenta y cinco días posteriores a que surta efectos la notificación de la determinación del crédito; plazo dentro del cual el contribuyente puede pagar el referido crédito o interponer en su contra algún medio de defensa y, en su caso garantizar el interés fiscal, razón por la cual dentro de aquél plazo la autoridad no podría exigir su cobro.

En razón de lo anterior, la prescripción en materia fiscal se traduce en la extinción de un crédito fiscal por el transcurso del tiempo y, una vez que aquélla se configura desaparece la obligación del deudor de pagar el crédito y en consecuencia la autoridad queda impedida para hacerlo efectivo. Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 150/2011 señala que de la interpretación del artículo 146 del Código Fiscal, basta que haya transcurrido el plazo de cinco años para que se actualice la

.....
48. Recomendación 14/2012 se puede consultar en:
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_14_2012.pdf

prescripción del crédito fiscal y cualquier acto de cobro posterior no puede interrumpir un lapso extinguido, lo anterior es así “... porque la prescripción constituye una sanción contra la autoridad hacendaria por su inactividad derivada de no ejercer su facultad económico coactiva, de modo que una vez feneceido el plazo para que opere, el contribuyente puede hacerla valer, vía acción ante las propias autoridades fiscales cuando no se ha cobrado el crédito, o vía excepción cuando se pretenda cobrar, a través de los medios de defensa correspondientes, aun cuando la autoridad con posterioridad a la consumación de dicho plazo haya realizado un acto de cobro y éste no lo haya impugnado el deudor, ya que la prescripción no está condicionada a que el contribuyente impugne las gestiones de cobro realizadas con posterioridad a la consumación del plazo referido; sostener lo contrario, provocaría que fuera letra muerta el citado artículo 146, pues la autoridad indefinidamente llevaría a cabo actos de cobro, sin importar que hubiera operado la prescripción, lo cual es inadmisible, dado que atentaría contra los principios de seguridad y certeza jurídica que inspiraron al legislador al establecer la institución de la prescripción.”⁴⁹

Por lo tanto, para que se configure la prescripción, se debe estar a lo dispuesto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, de dicho precepto legal se advierte que para que opere dicha figura, es necesario que se cumplan dos condiciones:

- 1)** Que se determine y notifique el crédito fiscal, es decir, para que pueda iniciar el término para la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente.⁵⁰
- 2)** Que transcurran cinco años contados a partir de que pueda ser legalmente exigido el crédito fiscal sin gestión de cobro notificada legalmente al particular.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

De igual forma, en términos del mencionado precepto legal se desprende que el término para que se consume la prescripción esta sujeto a ser interrumpido o suspendido. El término se interrumpe por:

- 1)** Cada gestión de cobro que la autoridad notifique o haga saber al deudor.
- 2)** El reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito.

49. Jurisprudencia 2a./J. 150/2011; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta, XXXIV, Septiembre de 2011; Pág. 1412. “PREScripción DE CRÉDITOS FISCALES. EL REQUERIMIENTO DE PAGO REALIZADO CON POSTERIORIDAD A QUE SE CONSUMÓ EL PLAZO PARA QUE SE ACTUALICE AQUELLA NO LO INTERRUMPE”.

50. Jurisprudencia 2a./J. 15/2000; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta, XI, Febrero de 2000; Pág. 159. “PREScripción PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE”.

3) El contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente.

4) El contribuyente hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Por su parte, el término para la prescripción se suspende cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en términos de lo previsto en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, esto es, cuando no se haya ejecutado el crédito fiscal relacionado, porque: i) se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales; ii) no hubiere transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde el día siguiente en que la notificación de la determinación del crédito surtió efectos, o el de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social; iii) si a más tardar al vencimiento de los plazos señalados en el inciso que antecede, se acredita la impugnación que se hubiere intentado del acto administrativo y se garantiza el interés fiscal y; iv) se notifique a la autoridad fiscal sentencia de concurso mercantil del contribuyente, siempre que se hubiese notificado previamente a la autoridad la presentación de la demanda correspondiente.

Ahora bien, la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio, es decir puede ser declarada por la propia autoridad, o bien, a petición del contribuyente. En este último supuesto, el contribuyente puede hacer valer la prescripción en vía acción, ante las propias autoridades cuando aún no se ha cobrado el crédito, o en vía de excepción, a través de los medios de defensa correspondientes, cuando se pretenda cobrar el crédito.

Por lo tanto, si ha operado la prescripción respecto de algún crédito fiscal, la obligación de pago del deudor, queda relevada, siempre y cuando éste la haga valer en vía de acción o excepción, como se comentó anteriormente, por lo tanto la autoridad queda imposibilitada para efectuar el cobro del citado crédito, razonar lo contrario, sería desconocer lo expresamente previsto por el artículo 146, además de atentar en contra de los principios de seguridad y certeza jurídicas, derechos fundamentales del gobernado, pues la autoridad podría llevar a cabo indefinidamente actos de cobro, aún y cuando se hubiera configurado en términos del ley la prescripción, situación que se evidenció en la Recomendación 14/2012, en contra del Delegado Fiscal de Naucalpan de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, quién en marzo de dos mil doce ordenó a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores la inmovilización de los depósitos bancarios que se encontraran a nombre del contribuyente quejoso, así como la transferencia inmediata de aquéllos a la cuenta bancaria del Gobierno del Estado de México, con motivo en la omisión de pago de un crédito fiscal determinado en mayo de mil novecientos noventa y ocho por concepto de una multa formal federal, por no presentar información y documentación requerida.

Es prudente señalar, que en contra de la determinación del crédito fiscal de mayo de mil novecientos noventa y ocho, el contribuyente interpuso demanda de nulidad, ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, donde la Sala Regional competente reconoció la validez del acto administrativo, esto en enero de mil novecientos noventa y nueve.

Posteriormente, en marzo de dos mil seis, habiendo transcurrido más de siete años, cuando evidentemente se había configurado la extinción del crédito fiscal por prescripción, ya que había transcurrido el plazo de cinco años que prevé el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad responsable bajo el argumento de incumplimiento por parte del contribuyente en el pago del referido crédito, ordenó la inmovilización de sus cuentas bancarias, fundándose para ello en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Acto administrativo que fue impugnado ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México y en dónde en agosto de dos mil seis se resolvió la nulidad de los actos del PAE, motivo por el cuál se ordenó la liberación de las cuentas.

A pesar de lo antes señalado, seis años después, en marzo de dos mil doce, la autoridad recomendada, volvió a considerar que el crédito fiscal determinado en mil novecientos noventa y ocho se encontraba firme y ante la omisión de su pago por parte del quejoso, ordenó nuevamente la inmovilización de depósitos bancarios a nombre del contribuyente y la transferencia inmediata de los mismos.

En este sentido, la **Prodecon** consideró que no existió por parte de la autoridad gestión válida y oportuna tendiente al cobro del crédito fiscal relacionado, además que por parte del contribuyente tampoco hubo reconocimiento expreso o tácito de la existencia de aquél, circunstancias que pudieron haber interrumpido el plazo de prescripción y evitado la extinción de dicho crédito fiscal, tal como lo dispone el multicitado artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. Por lo que bastó que hubiera transcurrido el plazo de cinco años a partir de que el crédito fiscal quedó firme, para que se actualizara su prescripción, por lo que cualquier acto de cobro posterior a dicho plazo no pudo haber interrumpido un lapso que previamente se había extinguido.

Se dice así, pues tras la emisión de la sentencia en enero de mil novecientos noventa y nueve, a través de la cual la Sala Regional del entonces Tribunal Fiscal de la Federación reconoció la validez de la resolución determinante de la multa impuesta al quejoso, las únicas dos actuaciones que la autoridad llevó a cabo y que se conocieron en la tramitación del procedimiento de queja fueron dos, la primera de ellas, habiendo transcurrido más de siete años a partir de la referida sentencia y que el crédito fiscal adquirió firmeza, que consistió en la orden de inmovilización de depósitos del contribuyente de marzo de dos mil seis; sin pasar por alto que, en contra de dicha orden de inmovilización el contribuyente obtuvo en agosto de dos mil seis, sentencia favorable donde se decretó la nulidad lisa y llana de la ejecución del acto

administrativo, motivo por el cuál se ordenó la liberación de las cuentas. Y la segunda, en marzo de dos mil doce, donde la autoridad volvió a ordenar la inmovilización de depósitos bancarios a nombre del contribuyente y la transferencia inmediata de los mismos.

A juicio de esta Procuraduría ninguno de los hechos señalados es relevante para interrumpir la prescripción en los términos de las disposiciones legales aplicables, debiendo apreciarse que, si se tomaran en cuenta esas actuaciones como gestiones para haber llevado a cabo el cobro del crédito relacionado, tal y como la propia autoridad lo consideró en el informe que rindió ante esta Procuraduría, aquéllas fueron practicadas fuera del plazo de cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, cuando el crédito fiscal ya se encontraba extinto por haber operado la prescripción y, en consecuencia la autoridad carecía de facultades para ordenar la inmovilización y transferencia de fondos, ante un crédito prescrito.

Lo anterior implica que, durante cinco años la autoridad fiscal local pudo haber ejercido sus facultades para llevar a cabo el cobro coactivo del crédito fiscal, siendo omisa en ejercerlas, por lo que legalmente correspondió como sanción el que el crédito fiscal se extinguiera y correlativamente el derecho del contribuyente a quedar liberado de la obligación y, a que esta circunstancia sea respetada por la autoridad a efecto de brindar certidumbre al gobernado. Como anteriormente se había referido, en términos del último párrafo del artículo 146 del código tributario, la prescripción del crédito fiscal materia del asunto que se analiza pudo haber sido declarada de oficio por la autoridad responsable, en virtud del evidente transcurso en exceso del plazo de cinco años necesario para que opere la citada figura legal.

Contrario a ello, la autoridad responsable, pretendió hacer efectivo el crédito fiscal prescrito al ordenar la inmovilización y transferencia de los fondos de las cuentas del contribuyente, con lo que incurrió en un exceso en sus atribuciones y lesionó los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas del gobernado.

H) Las autoridades inmovilizan depósitos ajenos a los de los contribuyentes, además de afectar bienes inembargables.⁵¹

A lo largo del presente estudio, se han analizado diversas malas prácticas administrativas e irregularidades en torno a la forma y condiciones en que la autoridad fiscal ha realiza-

⁵¹. Recomendaciones 04/2012 y 17/2012 se pueden consultar en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_17-2012.pdf

do diversas inmovilizaciones de cuentas bancarias, actuaciones que invariablemente se traducen en violaciones graves a los derechos humanos de los contribuyentes y que han sido evidenciadas en las recomendaciones que este *Ombudsman* ha emitido a efecto de revelar y propiciar la corrección de tales prácticas.

Lo anterior, no es diferente a los casos que se analizarán en el presente apartado, pues es sumamente grave el que las autoridades fiscales procedan a inmovilizar depósitos sin que exista fundamento o motivo alguno, procedimiento de fiscalización o existencia de algún crédito fiscal a cargo del titular de la cuenta bancaria inmovilizada, que justifique la imposición de la medida, ya sea, como parte de un procedimiento de cobro coactivo o como una medida cautelar o precautoria. De la misma gravedad es el hecho de que las autoridades afecten bienes inembargables al inmovilizar depósitos relativos a pensiones o aquéllos destinados a la manutención de cónyuge o hijos.

Ambas prácticas, son casos paradigmáticos que evidencian la actuación excesiva y arbitraria de las autoridades fiscales en la inmovilización de cuentas bancarias, pues por un lado no existe fundamento ni motivo que verifique la legalidad de la medida coactiva y, por el otro, se impone la medida sobre bienes que por ministerio de ley no pueden ser objeto de embargo, siendo entonces la inmovilización de cuentas sin lugar a dudas, totalmente ilegal y arbitraria, pues se transgrede la esfera jurídica y económica de los gobernados. Lo anterior constituye una franca violación a las garantías individuales y a los derechos humanos fundamentales de propiedad, legalidad, seguridad y certeza jurídicas, así como los relativos a la seguridad social e incluso al mínimo vital. Esto último, ya que resulta especialmente grave el hecho de que los depósitos de las cuentas inmovilizadas, estén destinados a solventar los gastos familiares, en rubros tan básicos como los alimentos y la manutención de cónyuge o hijos o bien que aquéllos constituyan sueldos, salarios o pensiones de cualquier tipo, ya que se atenta contra el patrimonio familiar, y con la propia subsistencia del gobernado, además de todo, que no son susceptibles de embargo.

Es importante recordar que los artículos 14 y 16 constitucionales,⁵² son preceptos que ofrecen protección a cualquier gobernado a través del principio de legalidad consagrado como un derecho fundamental, que consiste en que todo acto administrativo, que generalmente se torna en un acto de molestia o privativo debe ser producto de un procedimiento que

52. En la parte que nos interesa señalan:

"Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

..."

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

..."

conste en forma escrita, emitido por autoridad competente y que contenga los fundamentos y motivos que sustentan su emisión, a fin de brindar certeza y seguridad jurídicas y en su caso que el gobernado se encuentre en aptitud de hacer valer una adecuada defensa; en otras palabras, la garantía de legalidad a la que todo contribuyente tiene derecho, lo protege frente a cualquier acto de autoridad que afecte su esfera jurídica, es decir, que no esté fundado en norma legal alguna o bien, que sea contrario a cualquier disposición legal.

Los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas que prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tienen por objeto mantener la preminencia de la ley sobre los abusos del poder, así como dejar a los afectados en aptitud de hacer valer una adecuada defensa en contra de los actos de autoridad que afecten su esfera jurídica.

Es importante referir también, que nuestra Constitución en su artículo 123 reconoce las prestaciones de seguridad social a toda persona (fracción XXIX), de igual forma protege el capital de trabajo, como lo es el caso de los sueldos y salarios, así como los bienes que constituyen el patrimonio de la familia, bienes que, en términos de lo dispuesto por el citado artículo, en su apartado A, fracciones, VIII y XXVIII de nuestra Constitución, son inembargables.⁵³ Por lo anterior, el que las autoridades fiscales inmovilicen cuentas bancarias cuyos depósitos sean derivados, de pensiones, sueldos y salarios, o bien, que constituyan patrimonio familiar, destinados a los alimentos o la manutención de cónyuge o hijos, resulta contrario a lo establecido en el precepto constitucional señalado y por ende un acto ilegal y violatorio de derechos fundamentales de los gobernados, tales como el de seguridad y certeza jurídicas, así como los relativos a la seguridad social e incluso al mínimo vital.

Es por la importancia de estos derechos de los gobernados que se estableció en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, que ciertos bienes, atendiendo a su naturaleza indispensable o grado de necesidad, se encuentren exceptuados de embargo. Así, en términos de las fracciones IX, X y XI del citado artículo quedan exceptuados de embargo el patrimonio de familia, los sueldos y salarios y las pensiones de cualquier tipo, al representar un derecho humano que garantiza la dignidad y subsistencia de la persona.

.....
53. En la parte que nos interesa señala: "Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley. El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

...

VIII. El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

...

XXVIII. Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.

...

XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

..."

En los casos que a continuación analizaremos las autoridades fiscales sin atender a los principios y derechos fundamentales previstos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, antes referidos, ni a la prohibición a que hace referencia el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación de embargo ciertos bienes, llevó a cabo la inmovilización de depósitos, sin que existiera fundamento, motivo alguno, procedimiento de fiscalización o existencia de algún crédito fiscal a cargo del titular de la cuenta bancaria inmovilizada, además de que derivado de la imposición de la medida, la autoridad, afectó bienes inembargables. Ante estas malas prácticas administrativas, esta Procuraduría emitió la Recomendación 04/2012, en contra del Director de Auditorías Directas de la Subsecretaría de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, quién inmovilizó la cuenta bancaria de una madre de familia, en la que recibe depósitos para la manutención y pago de colegiaturas de sus hijos; la imposición de tal medida fue realizada de una manera por demás arbitraria, pues no existió motivo o procedimiento alguno instaurado en contra de la afectada, que justificara la inmovilización de su cuenta.

Lo anterior se constató con la investigación llevada a cabo por esta Procuraduría en el procedimiento de queja tramitado, donde la autoridad señalada como responsable no pudo acreditar que existiera procedimiento instruido a la quejosa, derivado del cual pudiera justificar la transgresión a su esfera jurídica y económica, razón por la cual se hizo evidente que no existió fundamento ni motivo que verificara la legalidad de la medida coactiva utilizada en contra de la afectada, convirtiéndose en una medida ilegal y arbitraria. De igual forma se conoció que la autoridad llevó a cabo la inmovilización de la cuenta bancaria de la quejosa con el pretexto de que se encontraba verificando la situación fiscal de su esposo, a quién tampoco se le había determinado ningún crédito fiscal. Situación que hacía evidente que no había razón de tratar el embargo en la cuenta de la cónyuge del contribuyente que estaba siendo revisado, siendo que éste último no era titular de la cuenta que se inmovilizó, sino que únicamente es beneficiario de la mitad de los intereses que genera la cuenta.

En otras palabras en el presente asunto, la autoridad involucrada inmovilizó la cuenta bancaria de la quejosa, sin hacer de su conocimiento algún procedimiento instaurado en su contra, tampoco hizo constar por escrito ni le notificó el acto de molestia, y mucho menos expuso los motivos y fundamentos que justificaran la procedencia de la medida; transgrediendo con ello los derechos fundamentales de propiedad, legalidad, audiencia, debido proceso, seguridad y certeza jurídicas de la gobernada, previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales, así como los derechos previstos en el artículo 2, fracciones III y IV de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que la quejosa tenía derecho a conocer si existía un procedimiento instaurado en su contra, derivado del cual la autoridad hubiera legitimado su actuación, además de que era su derecho conocer la identidad de la autoridad que ordenó la inmovilización de su cuenta, siendo que en el

caso en particular, la afectada se enteró del bloqueo de su cuenta hasta el momento en que quiso disponer de sus recursos.

Aunado al hecho de que un procedimiento de cobro coactivo seguido en contra del cónyuge de la quejosa, de ninguna manera justificaba que se hubieran afectado los bienes de ésta, pues se trataba de causas ajenas o procedimientos en los que no formaba parte y que en todo caso, eran imputables a un tercero.

Esta Procuraduría consideró especialmente grave el hecho de que los depósitos de la cuenta inmovilizada, estaban destinados a solventar los gastos familiares, en rubros tan básicos como los alimentos y el pago de las colegiaturas de los hijos. Lo cual no sólo afectó los derechos fundamentales de la quejosa sino los de su familia, de modo que se atentó contra el patrimonio familiar, el cual, además de todo, no es susceptible de embargo, tal como lo establecen los artículos 123, Apartado A, fracción XXVIII de nuestra Constitución y 157, fracción IX del Código Fiscal de la Federación.

Es evidente que en el presente caso existieron violaciones graves a los derechos fundamentales de la gobernada, que en términos del artículo 1º constitucional, la autoridad recomendada debió promover, respetar, proteger y garantizar; por lo que el acto de autoridad que se materializó en la inmovilización de la cuenta de la quejosa fue completamente arbitrario, infundado y carente de motivación, además de insistir en que afectó bienes inembargables, causando con ello daños y perjuicios, además de poner en riesgo la subsistencia de una familia.

De la misma gravedad, fue el acto de autoridad que motivó la emisión de la Recomendación 17/2012, en contra del Director General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, quién ordenó el aseguramiento precautorio de la cuenta bancaria de un contribuyente de 67 años de edad, pensionado por invalidez tras un accidente de trabajo, sin considerar que en dicha cuenta el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) le deposita su pensión.

En el presente asunto, la autoridad señalada como responsable, previo a la inmovilización de la cuenta bancaria del contribuyente, ya había trabado embargo sobre diversos bienes, con el objeto de garantizar el interés fiscal de unos créditos determinados a cargo del quejoso por concepto de multas impuestas por la supuesta oposición al desarrollo de sus facultades de comprobación. No conforme con ello, y a efecto de ampliar el embargo efectuado, así como para solicitarle información y documentación derivado de la visita domiciliaria que había iniciado, la autoridad buscó nuevamente al contribuyente, y por el sólo hecho de no haberlo encontrado en su domicilio en determinado día y hora, consideró que aquél se había opuesto al desarrollo de sus facultades de fiscalización y, en consecuencia en términos del artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la

Federación, ordenó a la Comisión Bancaria y de Valores el aseguramiento precautorio de la cuenta bancaria del quejoso.

La violación a los derechos del contribuyente, se hizo aún más evidente cuando esta Procuraduría durante la tramitación del procedimiento de queja, en más de una ocasión, le hizo saber a la autoridad responsable que en la cuenta que había ordenado inmovilizar, el contribuyente únicamente recibía depósitos relativos a su pensión por invalidez, lo que el propio quejoso acreditó con las constancias relativas a la resolución para el otorgamiento de dicha pensión, comprobantes de supervivencia y de pagos de la pensión, emitidos por el IMSS, así como estados de cuenta bancarios. Con lo que era evidente que la autoridad debió ordenar inmediatamente el desbloqueo de la cuenta del contribuyente, ya que como anteriormente se refirió, en términos del artículo 157 fracción XI del Código Fiscal de la Federación, las pensiones se encuentran exceptuadas de embargo.

Sin embargo, en su informe la autoridad respondió que ella se había limitado a emitir la orden de aseguramiento a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores de manera global sin especificar ningún número de cuenta, por lo que consideró que la responsable de verificar qué cuentas eran susceptibles de aseguramiento y cuáles no, era dicha Comisión o la institución bancaria, reconociendo que en el caso en específico no debió haberse realizado el aseguramiento precautorio sobre la cuenta bancaria donde el contribuyente recibe su pensión, siempre y cuando en dicha cuenta únicamente existan depósitos provenientes de la pensión por invalidez otorgada por el IMSS. No obstante lo anterior, la autoridad sostuvo que no había violado los derechos tributarios del contribuyente y aunado a ello persistió en el aseguramiento precautorio de la cuenta bancaria del quejoso sin valorar que en ella le depositan su pensión, absteniéndose de ordenar su desbloqueo, hasta que esta Procuraduría le emitió la Recomendación 17/2012.

Razón por la cual la autoridad con su actuar, transgredió en perjuicio del quejoso lo dispuesto por el artículo 157, fracción XI del Código Fiscal de la Federación, que expresamente establece la prohibición de embargar las pensiones de cualquier tipo; así como lo previsto en el artículo 123 Apartado A, fracción, VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde expresamente se protege el capital de trabajo, al disponer que: *“el salario mínimo quedará exceptuado de embargo...”* siendo que esa protección comprende también a las pensiones, tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis Aislada LXXV/2011,⁵⁴ al señalar que se debe atender a la finalidad de la norma y no a su interpretación literal, porque aun cuando

54. Tesis Aislada 2a. LXXV/2011, 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Agosto de 2011; Pág. 529, “PENSIÓN JUBILATORIA. GOZA DE PROTECCIÓN CONTRA EMBARGO, COMPENSACIÓN O DESCUENTO HASTA POR EL MONTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.

el precepto constitucional no se refiere expresamente a la pensión, ello se debe a que en 1917 todavía no existía ese concepto; además señala, que la intención del Constituyente Originario consistió en proteger a los trabajadores para que tuvieran una remuneración digna y lograran satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia, es decir, proteger el derecho de las personas a un núcleo de protección mínima que les garantice una subsistencia digna y autónoma. En dicha tesis la Segunda Sala de la Corte, aclara que, aunque el salario y la pensión tienen un origen distinto —el primero está previsto en la ley y constituye la retribución pagada al trabajador por su labor, mientras que la segunda tiene un origen contractual y se genera con motivo de la terminación de la relación de trabajo, por el servicio durante varios años—, se asemejan en cuanto a que ésta remplaza a aquél como fuente de sustento económico del ex trabajador y de sus dependientes económicos, **por lo que la manera idónea para garantizar la subsistencia digna de quienes reciben una pensión es protegiéndola contra embargo.**

De igual forma la autoridad dejó de observar en beneficio del contribuyente tal como lo manda el artículo 1º constitucional, la fracción XXIX del ya citado artículo 123, Apartado A, constitucional, en el que se reconoce como derecho de toda persona las prestaciones de seguridad social, en relación con los diversos ⁵⁵ y 120⁵⁶ de la Ley del Seguro Social, en los que se prevé el derecho al otorgamiento de una pensión.

En este sentido la autoridad recomendada debió respetar, proteger y garantizar los derechos humanos previstos en nuestra Constitución, tales como los relativos a la seguridad social, derechos que de igual forma son reconocidos internacionalmente en la Declaración Universal de Derechos Humanos,⁵⁷ en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁵⁸ y en el “Protocolo de San Salvador” que constituye el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.⁵⁹

55.“Artículo 2. La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.”

56.En la parte que nos interesa señala: “Artículo 120. El estado de invalidez da derecho al asegurado, en los términos de esta Ley y sus reglamentos, al otorgamiento de las prestaciones siguientes:

I. Pensión temporal;
II. Pensión definitiva.
...”

57.En la parte que nos interesa señala: “Artículo 22. Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.”

58.En la parte que nos interesa señala: “Artículo XVI. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que le proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, proveniente de cualquier otra causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios de subsistencia.”

59.En la parte que nos interesa señala: “Artículo 9. Derecho a la Seguridad Social. 1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que le proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa...”

Por todo lo anteriormente referido, esta Procuraduría consideró que independientemente que existieran créditos fiscales firmes a cargo del quejoso y por ende exigibles, no era razón para que la autoridad mantuviera asegurada una cuenta, respecto de la cual se acreditó su prohibición para ser embargada, pues en ella se deposita la pensión por invalidez del quejoso. Razón por la cual fue evidente que la autoridad señalada como responsable violó en perjuicio del quejoso sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, así como sus derechos a la seguridad social e incluso al mínimo vital, en virtud de que con su actuar causó graves daños y perjuicios al afectado pues le restringió el acceso a su pensión por invalidez, que constituye su sustento económico para satisfacer sus necesidades básicas y las de su familia; aunado a que las propias leyes protegen a las pensiones contra el embargo.

En este sentido era obligación de la autoridad proteger el derecho de seguridad social del quejoso, a efecto de garantizar en términos del artículo 1º constitucional y demás disposiciones internacionales antes señaladas, el acceso a su pensión a efecto de garantizarle una subsistencia digna y autónoma, por lo que en el momento en que a través de esta Procuraduría, la autoridad tuvo conocimiento de que en la cuenta que había ordenado asegurar precautoriamente, el afectado, únicamente recibía depósitos relativos a su pensión por invalidez, debió dejar sin efectos inmediatamente la medida impuesta atendiendo a la naturaleza de aquélla.